# المال والتجارة

Al Mal Waltegara

مالية - اقتصادية - عامة - تصدر شهريا - العدد ٤٨٤ - شهر أغسطس - السعر جنيهان ٢٠٠٩

## عام ٢٠١٠ بداية تطبيق الضريبة العقارية

## أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الإيرادات الخاضعة للضريبة

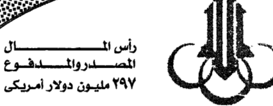
## المواطنة الوظيفية

## دراسة تحليلية لتحديد مدى العلاقة بين حجم وجودة أداء مكتب المراجع في ظل التقييم الذاتي لمراجعة القرناء

## نصوص اتفاقية العوائق الفنية على التجارة

رأس المـــــال
المـــرخص بـــه
٥٠٠ مليون دولار أمريكي





رأس المـــــال
المصـدر والمـدفـوع
٢٩٧ مليـون دولار أمريكي

# بنك فيصل الإسلامي المصري

شركة مساهمة مصرية

## مؤشرات نتائج البنك فى نهاية النصف الأول من العام المالى ٢٠٠٩ م

| البيـــــــان | ٢٠٠٩/٦/٣٠ م | ٢٠٠٨/٦/٣٠ م | معدل النمو |
|---|---|---|---|
| | مليــون جم | مليــون جم | ٪ |
| • حجـم الأعمـال | ٢٦٢٨٧ | ٢٣٢٣٨ | ١٣,١٢ |
| • إجمالى الأصـول | ٢٦٠٣٧ | ٢٢٩٨٩ | ١٣,٢٦ |
| • الحسـابات الجارية والأوعية الادخارية | ٢٣٩٦٠ | ٢١١٢٩ | ١٣,٤٠ |
| • إجمالى أرصدة التوظيف والاستثمار | ٢٥٣١٣ | ٢١٩٧٧ | ١٥,١٨ |
| • الأصول السائلة | ١٧٩٣ | ١٦١٩ | ١٠,٧٥ |
| • حقوق الملكية (رأس المال والاحتياطيات والأرباح المرحلة) | ١٤١٧ | ٦٤٦ | ١١٩,٣٥ |
| • المخصصات | ١٨١٧ | ١٦٤٠ | ١٠,٧٩ |
| • عدد الحسابات الذى يديره البنك لصالح عملائه | ٨٧٩٤٢٩ | ٨١٤٢٧٣ | ٨,٠٠ |

## فـــروع البنك

**فرع الجيزة :** (١٤٩) شارع التحرير ـ ميدان الجلاء ـ الدقى .

**فرع القاهرة :** ( ٣ ) شارع ٢٦ يوليو ـ القاهرة .

الأزهر ـ غمرة ـ مصر الجديدة ـ الدقى ـ أسيوط ـ سوهاج ـ الإسكندرية ـ دمنهور
طنطا ـ بنها ـ المنصورة ـ المحلة الكبرى ـ السويس ـ الزقازيق
مدينة دمياط الجديدة ـ مدينة نصر ـ السيدة زينب ـ زيزينيا (القاهرة الجديدة)
أسوان ـ السادس من أكتوبر ـ مصطفى كامل بالإسكندرية





# مجلة المال والتجارة

علمية - اقتصادية - مالية - عامة - تصدر شهرياً

العدد ٤٨٤ - أغسطس ٢٠٠٩ م




## فى هذا العدد





القسم الأول خاص بنشر الأبحاث المحكمة وفقاً لقواعد النشر العلمى المتعارف عليها عن طريق الأساتذة كل فى تخصصه


### الاشتراكات

- الاشتراكات السنوية ٢٤ جنيهاً مصرياً داخل جمهورية مصر العربية .
- الاشتراكات السنوية خارج جمهورية مصر العربية سعر النسخة + مصاريف البريد .
- ترسل الاشتراكات بشيك أو حوالة بريدية باسم مجلة المال والتجارة على العنوان أدناه .
- الإعلانات يتفق عليها مع الإدارة .

### ثمن النسخة

جمهورية مصر العربية جنيهان

| | | | |
|---|---|---|---|
| سوريا | ٥٠ ل س | ليبيا | ٥٠٠ درهم |
| لبنان | ٢٥٠٠ ليرة | السودان | ٤٠ جنيهاً |
| العراق | ١٠٠٠ فلس | الجزائر | ٥ دينارات |
| الأردن | ١ دينار | الكويت | ٨٠٠ فلس |
| السعودية | ١٠ ريالات | دول الخليج | ١٠ دراهم |



١١ شارع مريت باشا - ميدان التحرير - القاهرة تليفون : ٢٥٧٤٤٦٣٠ - ٢٥٧٤٢١٩٠ فاكس : ٢٥٧٥٠٤١٩

كلمة التحرير

# عام ٢٠١٠ بداية تطبيق الضريبة العقارية



بقلم محاسب / **أحمد عاطف عبدالرحمن**

رئيس مجلس الإدارة

قانون الضريبة العقارية الجديد رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والذى سيبدأ تنفيذه اعتباراً من أول يناير ٢٠١٠ بعد أن أصدر الدكتور يوسف بطرس غالى القرار الوزارى الخاص باللائحة التنفيذية ومع بداية التطبيق لا شك ستثار كثير من المشاكل مما يتطلب فيما بعد تعديل القرار الوزارى وربما تعديل القانون إذا لزم الأمر خاصة إذا اصطدم بمشاكل ليس لها حل إلا بتعديل القانون كل هذا وارد كما هى العادة فى القوانين الجديدة والتى تتنازعها قوى مختلفة من ذوى المصالح أما غالبية الشعب عليه أن ينتظر العدالة بعد تطبيق القانون فى جميع أنحاء الجمهورية .

ولكن لكل قرار سلبياته وإيجابياته فالمنظور من واقع المكلفين بالضريبة يختلف عن منظور من كتب أو صاغ القرار بعيداً عن أرض الواقع .

**من إيجابيات القرار :**

١ ـ معالجة التشوهات والقصور فى القانون القديم .

٢ ـ تخفيض سعر الضريبة من ٤٠٪ إلى ١٠ ٪ .

٣ ـ تحقيق مبدأ العدالة والمساواة فى تطبيق القانون .

٤ ـ زيادة حصيلة الضريبة العقارية بعد فرض الضريبة بسعر عادل وبشكل أعم وأشمل.

٥ ـ إن الضريبة تخاطب ١٠٪ من المجتمع الذى يمتلك فقط وحدات سكنية تزيد عن ٤٥٠ ألف جنيه .

٦ ـ القانون منع الازدواج الضريبى مع ضريبة الأطيان .

٧ ـ منح حد إعفاء ٦٠٠٠ جنيه

٨ ـ فى أول إقرار ضريبى ترك القرار للمكلف بالضريبة تقدير قيمة الوحدة السكنية المقيم بها من وجهة نظره مسترشداً بأسعار المنطقة التى بها العقار وهذا يعتبر اجتهاد فى التقدير يخضع للصواب والخطأ .

٩ ـ وقد سمح للشقق ذات القيمة الإيجارية القديمة باستمرار أوضاعها إلا فى حالة انقضاء العلاقة الإيجارية لأسباب قانونية.

١٠ ـ أجاز حالات ترفع فيها الضريبة كلياً أو جزئياً فى بعض الحالات مؤقتاً لحين زوال السبب مثل تهدم العقار مما يؤثر على درجة الانتفاع به .

المشوار طويل ومشاكل التطبيق ستتوالى وعلى المصلحة أن

تكون جاهزة بلجان معاونة تتصدى للمشاكل فى بدايتها مع سرعة إصدار تعليمات تفسيرية تشمل الحلول الفورية أو اللجوء إلى تعديل القرار الوزارى إذا لزم الأمر لمعالجتها أولاً بأول حتى لا تتراكم وتكثر المنازعات وتزدحم لجان الطعن والمحاكم بالقضايا وتتفاقم المشاكل ويضيع الهدف من التطوير .

**سلبيات القرار:**

١ ـ نجاح التطبيق يتوقف على مدى استعداد المصلحة لحصر العقارات على امتداد الجمهورية ومدى كفاءة اللجان من حيث العدد والموضوعية والتمثيل السليم حسب مصالح كل منطقة .

٢ ـ طريقة تقييم العقارات فالاختلافات فى المزايا كثيرة بين العقار والآخر .

٣ ـ ما هو الأساس الذى سيتم اعتماده لحساب القيمة الإيجارية من حيث تقدير القيمة الرأسمالية للعقار.

٤ ـ مادة ١٣ من القانون ، ١٥ من اللائحة والتى حددت كيفية تشكيل اللجان ما مدى ضمان حياد وعدالة وشفافية عمل هذه اللجان فى كل محافظة .

٥ ـ غيوب تمثيل المجالس المحلية والشعبية فى اللجان فى المناطق العمرانية الصناعية الجديدة .

٦ ـ عند إعداد أول إقرار ضريبى فلا يعرف المكلف كيف سيتم تقدير وتقييم العقار أو الوحدة السكنية ؟؟

ما الآلية التى سيعتمد عليها المكلف بالضريبة لإعداد الإقرار .

٧ ـ لم يحدد كيفية التعامل فى الفنادق السياحية والمراكز التجارية والمبانى الإدارية .

٨ ـ فقدان عنصر الخبرة فى تمثيل اللجان بالمناطق الصناعية والخدمية مما يجعلها تقرب من الجزافية .

٩ ـ لم يوجد تفسير واضح ومحدد للعقارات التامة والغير تامة وما هى معايير التقدير .

١٠ ـ موقف الضريبة من العقارات المرهونة للبنوك وعلى من يقع عبء الضريبة .

١١ ـ تشكيل اللجان معيب حيث إنه قاصر على مصلحة الضرائب ووزارة المالية ووزارة الإسكان والمجالس الشعبية من المحليات فى المحافظات التى يوجد بها مناطق صناعية وكان يجب أن يكون هناك دور لجمعيات المستثمرين فى كل منطقة فهى أقدر على حماية أعضائها من الشطط فى التقدير .

١٢ ـ لا يوجد ضمانات كافية لسلامة أداء لجان الحصر والتقدير منعاً من الاجتهادات الشخصية .

١٣ ـ أى خلل أو فساد من جانب المحليات فى التقييم الممثلة فى اللجان سيؤدى إلى خلل فى التنفيذ .

**المطلوب** التدرج فى التطبيق بما يتناسب مع درجة الوعى الضريبى داخل ٤٠٠ مأمورية ضرائب عقارية على امتداد الجمهورية .

# أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية على الإيرادات الخاضعة للضريبة

دكتور/ **سمير سعد مرقس**

أستاذ المحاسبة والضرائب بالجامعة الأمريكية.

أستاذ الضرائب والقانون بالأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية.

محاسب قانونى ومستشار ضريبى- محام ومستشار قانونى.

**الجـ(١)ـزء**

**أثر تطبيق معايير المحاسبة على الإيرادات الخاضعة للضريبة :**

سيتناول الباحث فى هذا الجزء الأثر الضريبى لتطبيق بعض معايير المحاسبة التى تؤثر على الإيرادات كما يلى :-

**البحث الأول :-**

الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) المخزون .

**البحث الثانى :-**

الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١١) الإيراد

**البحث الثالث :-**

الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٢) المنح الحكومية

**البحث الرابع :-**

الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم (١٣) آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية.

## البحث الأول

## الآثار الضريبية لتطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) المخزون

يمثل المخزون جزءا هاما من أصول المنشآت. ولتقيم اثر كبير على تصوير المركز المالى وتحديد نتائج أعمال تلك المنشآت سواء كان خامات أو إنتاجاً تاماً أو إنتاجاً غير تام أو بضائع بغرض البيع كما يهم الفاحص الضريبى ويوليه عناية خاصة لأنه مجال للتلاعب من قبل بعض الشركات من خلال خفض قيمته مما يترتب عليه نقص مجمل الربح وبالتالى الربح الخاضع للضريبة.

**١- تعريف المخزون فى ظل المعيار المحاسبى المصرى رقم ( ٢ ) المخزون هو أصل :**

أ - محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة .

أو ب - فى مرحله الإنتاج ليصبح قابلا للبيع .

أو ج - فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقيم الخدمات .

**٢ - شروط إثبات المخزون بالدفاتر.**

يتم الاعتراف بالمخزون فى الدفاتر والسجلات المالية باعتباره أصلاً من أصول المنشأة إذا تم استيفاء الشروط التالية :-

- ان تكون جميع المخاطر

والمنافع المتعلقة بملكيه المخزون قد انتقلت للمنشأة .

ب - عدم احتفاظ المنشأة البائعة بحق التدخل الإدارى المستمر والمتعلق عاده بملكيه البضاعة أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة.

- عندما تتوافر درجة كافيه من التأكد من أن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمخزون سوف تتدفق إلى المنشاة المشترية.

د - يمكن قياس تكلفه اقتناء المخزون بدرجة يمكن الاعتماد عليها .

**١ - تحديد تكلفه المخزون فى تاريخ الاقتناء**

أورد المعيار قاعدة لكل من البضاعة المشتراة أو المصنعة تقضى بان يتم قياس تكلفة المخزون على أساس كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى المباشرة وغير المباشرة التى تتحملها المنشاة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة حيث يتم تحديد التكلفة طبقا للمعايير المحاسبة كما يلى :-

تناولت الفقرات من ٧/١٨ تحديد تكلفة المخزون على أساس تكلفة الشراء والتحويل وتكلفة النقل والتخليص والمناولة وأيه تكاليف أخرى يتم تكبدها للوصول بالمخزون إلى مكانه الذى هو عليه ويتم تحديد تكلفة البضاعة المشتراة وكذلك تكاليف التحويل على النحو التالى :-

**ا - تكلفة البضاعة المشتراة**

تناولت الفقرة (٩) من المعيار عناصر التكاليف التى يجب أن تشملها كافة المخزون فى المنشآت التجارية والتى تقوم بالبيع للغير دون إجراء أى عملية تصنيع عليه بأنها كافة التكاليف المتعلقة بالبضاعة المشتراة حتى وصولها لمخازن الوحدة وتشمل ثمن الشراء والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى على البنود المستوردة (عدا تلك التى تسترد لاحقا من الجهات الضريبية مثل الخصم والإضافة وضريبة المبيعات ) وتكلفة النقل والتخليص وتكاليف المناولة وأية تكاليف أخرى مباشرة ترتبط باقتناء البضاعة الجاهزة والخدمات مثل مصروفات فتح الاعتماد المستندى المتعلق بالبضاعة وعمولة البنك مع مراعاة استنزال الخصم التجارى والإعانات الحكومية التى تحصل عليها بعض المنشآت .

**٢- تكاليف المخزون المصنعة**

تستخدم المنشات التى تقوم بالتصنيع ثلاثة حسابات للمخزون وهى مخزون المواد الخام ومخزون الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام وقد تناولت الفقرة(١٠) من المعيار عناصر تكلفة البضاعة المصنعة والتى تتضمن كافة التكاليف المباشرة التى تدخل فى الإنتاج وتشمل أيضا ذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة والتى تلزم لجعل المخزون فى حالته التى هو عليها ومكانه الذى هو فيه ونتيجة لوجود أكثر من أسلوب فى معالجه المصروفات غير المباشرة وان اتباع أى من هذه الأساليب يؤدى إلى اختلاف فى تكلفه المخزون فقد حدد المعيار ماهية التكاليف غير المباشرة

سواء كانت ثابتة أو متغيره وكيفية توزيعها على الوحدات المنتجة

**أولا : الآثار الضريبية لمشكلات تحديد تكلفة المخزون**

أ ـ خصم تعجيل الدفع .

يثور خلاف حول مدى اعتبار خصم تعجيل الدفع من قبيل التخفيضات التى يتعين استبعادها عند تحديد تكلفه الشراء وهناك أسلوبان لمعالجة خصم تعجيل الدفع هما :

معالجة المبلغ كإيراد (خصم مكتسب) فى دفاتر المشترى ومصروف (خصم مسموح به ) فى دفاتر البائع وهذه المعالجة هى الأكثر شيوعا وتعتبر من الإيرادات الفرعية بالنسبة للأشخاص الاعتبارية .

- إثبات السعر النقدى بعد استبعاد الخصم فى كلا من دفاتر المشترى والبائع .

وبتوقف الأمر فى الحالتين على تحقق الخصم ووقت تحقيقه .

ب ـ تضمين تكلفة المخزون بفوائد الاقتراض الخاص باقتناء المخزون .

وقد سمح المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكلفة الاقتراض (معيار رقم٢٣) فى المعالجة البديلة المسموح بها لرسملة الفوائد والأعباء البنكية التى تتكبدها المنشاة مقابل الحصول على قرض لاقتناء المخزون بالشروط التالية :

١ ـ أن يتعلق الأمر ببنود المخزون التى يتطلب تجهيزها لتكون قابلة للبيع خلال فترة زمنية طويلة .

٢ ـ تحمل الجهة لتكاليف اقتراض فعليه .

٣ ـ ان يترتب على الرسملة خلق منافع اقتصادية مستقبليه للمنشأة .

ج ـ تحميل المخزون بنصيبه من التكاليف غير المباشرة .

ونصت المعايير المحاسبية على كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة على تكلفة المخزون على أساس تقسيم هذه التكاليف إلى متغيرة وثابتة كما يلى :ـ

١ ـ التكاليف المتغيرة ويتم تحميلها لكل وحدة منتج على أساس الإنتاج الذى تحقق فعلا بما فى ذلك الإنتاج التالف خلال الفترة

٢ ـ التكاليف الثابتة محسوبة على أساس الطاقة العادية للإنتاج أو مستوى الإنتاج الفعلى إذا ما تساوى تقريبا مع الطاقة العادية للإنتاج مع مراعاة تحميل الطاقة غير المستغلة كمصروف فى الفترة التى انقضت فيها (تكاليف غير مستغلة) إما فى الفترات التى يرتفع فيها الإنتاج بشكل غير طبيعى فيتم تخفيض التكاليف غير المباشرة الثابتة المحملة لكل وحده إنتاج حتى لا يكون المخزون مقيما بأعلى من تكلفته

د ـ التكاليف التى تسترد فيما بعد من الجهة الإدارية (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة وضريبة المبيعات) لا تعتبر من قبيل التكاليف لان دور الشركة هو تحصيلها

لحساب مصلحة الضرائب على المبيعات وتخصم من ضريبة المبيعات المستحقة على الشركة وبالتالى يسمح باستردادها ومن ثم تعتبر ضمن التكاليف وكذلك الخصم تحت حساب الضريبة حيث يتم خصمها من الضريبة المستحقة فى نهاية الفترة .

هـ ـ قياس تكلفه المخزون على أساس القيمة الفعلية أم حسب القيمة للأغراض الجمركية الخاصة بتحسين السعر .

تحسب التكلفة على أساس الأسعار الفعلية طبقا للفواتير والمستندات ومستندات الصفقة مضافا إليها الضرائب الجمركية التى تم دفعها فعلا عن البضاعة المستوردة وان كان هناك تناقض تحاول مصلحة الجمارك الآن علاجه .

و ـ معالجة القيمة البيعية للمنتجات الفرعية

هناك عده طرق تتبع لمعالجه القيمة البيعية للمنتج الفرعى هى :

أ ـ تخفيض تكلفة المنتج الرئيسى بالقيمة للمنتج الفرعى أو

ب ـ تخفيض تكلفه مبيعات المنتج الرئيسى بالقيمة البيعيه للمنتج الفرعى

ج ـ اعتبار القيمة البيعية للمنتج الفرعى أحد بنود الإيرادات التى تدرج فى قائمة الدخل .

وقد نص المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢) على تخفيض تكلفه المنتج الرئيسى بصافى القيمة البيعية للمنتجات الفرعية ( والتى يتم تحديدها من خلال ثمن بيع المنتجات الفرعية مخصوما منها تكاليف البيع) وقد لا يمكن بيع المنتج الفرعى على طبيعته نتيجة لاحتياجه لعمليات صناعية إضافية حتى يصبح فى صورة قابلة للبيع .ففى هذه الحالة تحسب صافى القيمة البيعية التى يخفض بها تكلفة المنتج الرئيسى بعد استبعاد التكاليف الصناعية والبيعية الخاصة بالمنتجات الفرعية وفى ضوء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بفرض ضريبة الدخل فإن صافى إيرادات المبيعات سواء من المنتجات الرئيسية أو من المنتجات الفرعية أو من مخلفات الإنتاج يجب أن تدرج ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة لذلك ينبغى أن يولى الفاحص الضريبى عناية خاصة عند فحص إيراد المبيعات وبالتالى التأكد من إثبات القيمة البيعية الخاصة بمبيعات المنتجات الفرعية ومخلفات الإنتاج ضمن الإيرادات .

## ثانيا: الآثار الضريبية لتسعير المنصرف من المخزون

هناك عدة طرق لتحديد تكلفه المخزون يؤدى استخدام كل منها إلى نتائج مختلفة وليس هناك طريقه إلزامية معينة يتم بموجبها تحديد هذه التكلفة فإتباع أى طريقه من طرق تسعير المنصرف من المخزون يخضع لظروف كل منشأه لكن يجب الإفصاح عن الطريقة المستخدمة فى تحديد تكلفه استخدام المخزون بالإضافة إلى ضرورة أن تلتزم المنشأة بالثبات على

هذه الطريقة عن عام إلى آخر.

قد تناولت معايير المحاسبة عدة طرق لتسعير المنصرف من المخزون يتم عرضها فيما يلى :

**المعيار المحاسبى المصرى :**

حدد المعيار طرقا عديدة لتحديد التكلفة يؤدى استخدام كل طريقه إلى نتائج مختلفة وهى :

**١ ـ طريقة التكلفة الفعلية (طريقة تميز الوحدات)**

تناولت الفقرة (١٩) من المعيار هذه الطريقة والتى تتطلب ضرورة فصل كل كمية ترد للمخازن بسعر مختلف عن الكميات الأخرى وكذلك الفصل بين كل وحدة مباعة وكل وحدة باقية ويتم تسعيرها حسب التكلفة الفعلية المحددة الظاهرة بمستندات الشراء بحيث تدرج تكاليف الوحدات التى يتم بيعها ضمن تكلفة البضاعة المباعة فى حين تدرج تكاليف الوحدات غير المباعة ضمن تكلفة المخزون. ويتم استخدام هذه الطريقة فى حالة السلع التى يتم شراؤها أو إنتاجها خصيصا لمشروع معين . كما تصلح فى حالة ما إذا كانت البنود المشتراة المنتجة محدودة وذات تكلفة مرتفعة كما فى حالة السيارات .

ولكن يعاب على هذه الطريقة أنها لا تعتبر مناسبة عندما يكون هناك عدد كبير من بنود البضاعة والتى يمكن أن تحل محل بعضها البعض كذلك لا تناسب المشروعات التى تقوم بإنتاج نمطى أو متجانس كما أن هذه الطريقة تمكن الشركة من التلاعب بصافى الدخل الخاضع للضريبة حيث يمكن للمنشاة انتقاء تكلفة لسلع معينة لتحميلها على المصروفات .

**٢ ـ طريقة الوارد أولا يصرف أولا :ـ**

أوضح المعيار فى الفقرة (٢٠) أن المعالجة القياسية أو المفضلة لتحديد التكلفة التاريخية للمخزون هى طريقة الوارد أولا يصرف أولا أو طريقة المتوسط المرجح للتكلفة .

تقوم طريقة الوارد أولا يصرف على أساس تسعير المنصرف من المخازن على أساس أقدم الأسعار وبالتالى فان البنود الباقية ضمن المخزون فى نهاية الفترة تكون بأحدث الأسعار.

تمتاز هذه الطريقة بما يلى :ـ

تطابق التدفق المادى للسلع وتقترب بصورة كبيرة من طريقه تمييز الوحدات وفى نفس الوقت لا تسمح بالتلاعب فى صافى الربح حيث لا تكون للمنشأة حرية اختيار تكلفه السلع لتحمليها على المصروفات .

تجعل تكلفة مخزون آخر المدة تقترب من التكلفة الجارية حيث أنها تكون بأحدث الأسعار .

ولكن يعاب على هذه الطريقة أنها تؤدى إلى عدم وجود مقابله سليمة بين تكلفه البضاعة المباعة وإيرادات المبيعات بقائمة الدخل مما يؤدى على تشويه الأرباح كما إنها لا تفصل بين الأرباح والخسائر الناشئة من تغيرات الأسعار وتلك الناشئة من

عمليات المنشأة .
إذا كانت الشركة تتمتع بإعفاء ضريبى لمدة معينة ففى خلال هذه الفترة سوف تلجأ إلى استخدام اى طريقة أخرى لتسعير المنصرف من المخزون بخلاف طريقة LIFO حيث تفضل التخلص من الأسعار القديمة والتى غالبا ما تكون منخفضة عن الأسعار الجارية مما يظهر أرباح الشركة خلال فترة الإعفاء بشكل مرتفع حيث إنها لا تتحمل فى هذه الفترة أعباء ضريبية وهى بذلك سوف تحجز أسعار المخزون الجارية والتى تكون أعلى إلى ما بعد انتهاء فترة الأجازة الضريبية مما يؤدى إلى تقليل الأرباح خلال هذه الفترة وبالتالى تقليل العبء الضريبى .

**٣- طريقة المتوسط المرجح**

طبقا لهذه الطريقة يتم تسعير البنود المنصرفة والمخزون على أساس متوسط التكلفة والذى يتم حسابه من خلال تجميع تكلفة المخزون الموجودة فى أول الفترة مضافا إليها تكلفة البضاعة المشتراة خلال الفترة ويتم قسمة المجموعة على كمية المخزون فى بداية الفترة مضافا إليها كمية البضاعة المشتراة خلال الفترة .

إذا كانت الشركة تتبع نظام الجرد الدورى فإنه يمكن تحديد المتوسط مرة واحدة فى نهاية الفترة . أما إذا كانت تتبع نظام الجرد المستمر فإنه يمكن تحديد المتوسط بعد كل عملية شراء .

تمتاز هذه الطريقة بأنها تخفف من تقلبات الأسعار وتؤدى إلى تقريب تكاليف الكميات المنصرفة من بعضها البعض بالاضافة إلى إنها لا تكون محلا للتلاعب فى الدخل بالإضافة إلى أن من الصعب قياس تدفق البضاعة على وجه الدقة مما يجعل تحدد تكلفة البضاعة على أساس المتوسط هو الأنسب لصعوبة تطبيق اى طريقة أخرى .

**٤- طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا**

( ألغيت طبقا لتعديلات المعايير الواردة فى ٢٠٠٦) .
أوصى المعيار فى الفقرة (٢١) باستخدام معالجة بديلة عند تحديد تكلفة المخزون وهى طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا حيث تفترض هذه الطريقة أن بنود البضاعة المشتراه او المنتجة أخيرا هى التى تباع أولا وبالتالى فان البنود المتبقية ضمن المخزون فى نهاية الفترة هى تلك المشتراة أو المنتجة أولا.

تصلح هذه الطريقة فى ظل ارتفاع الأسعار حيث تؤدى إلى ميزة ضريبية من خلال تفادى دفع ضرائب مرتفعه او إجراء أية توزيعات للأرباح من رأس المال وذلك نتيجه لظهور الأرباح بأقل من حقيقتها وهى بذلك تقل من الأضرار الناشئة من مشكله الأرباح الغير حقيقة الناجمة عن الارتفاع المستمر فى الاسعار .

ولكن يعاب على هذه الطريقة إنها لا تظهر المركز المالى على حقيقتة نتيجة لتقييم المخزون بأقل من قيمته ( بأقدم الأسعار (كما إنها تؤدى إلى ظهور الأرباح بشكل منخفض مع ملاحظة انه قبل إلغاء هذه الطريقة كانت الشركات وفقا

للأغراض الضريبية تفضل طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا LIFO حيث تؤدى إلى : الوفورات الضريبية .

إن السبب الرئيسى فى شيوع استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولاً هو إنها تحقق للشركة ميزة ضريبية تتمثل فى تأجيل دفع الضرائب حيث انه فى ظل التضخم فان البنود المشتراة حديثا تكون بأعلى الأسعار لذلك عند تسعير المنصرف بأحدث الأسعار يتم إجراء مقابلة سليمة بين الإيرادات الجارية والتكاليف الجارية مع مراعاة انه إذا انخفضت الأسعار فيما بعد، فيتم مقابلة الإيرادات بالأسعار المخفضة مع المخزون الذى يكون بأقدم الأسعار (وهى أيضا منخفضة) مما يحقق مقابلة سليمة لذلك فإن الشركة تكون قد استفادت من التأجيل المؤقت للضريبة .

**التدفقات النقدية :**

تعتبر الضرائب احد بنود التدفقات النقدية الخارجة لذلك فان استخدام طريقة الوارد أخيرا يصرف أولا، وما يترتب عليه من تأجيل سداد الضرائب يحقق للشركة ميزة أخرى حيث انه إذا كان لديها السيولة الكافية فنتيجة لتأجيل سداد جزء من الضريبة يمكن للشركة إعادة استثمار هذه المبالغ، إما إذا لم يكن لدى الشركة السيولة الكافية فنتيجة لتأجيل الضريبة تكون الشركة قد استفادت لأنها أصبحت غير مضطرة للاقتراض لسداد الضريبة وما يترتب على الاقتراض من أعباء تمويلية عالية .

**٥ - طريقة التكلفة المعيارية :**

نص المعيار على أمكانية استخدام أساليب أخرى لقياس تكلفة المخزون لأغراض تسهيل وتحديد تكلفة المخزن مثل طريقة التكاليف المعيارية والتكاليف المعيارية ما هى إلا تكلفة محددة مقدما يتم تحديدها باستخدام أسلوب علمى مبنى على دراسات علمية بحيث تعبر التكلفة المعيارية عما يحب أن تكون عليه تكلفة هذه البضاعة ويجب مراعاة أن المعايير الموضوعة لتحديد التكاليف المعيارية لا تظل ثابتة، وإنما ينبغى مراجعتها بانتظام وإجراء التعديلات اللازمة فى ضوء ظروف التشغيل التى تخضع لتغيرات حتمية .

وطبقا لهذه الطريقة يتم تسجيل الفروق بين التكلفة المعيارية للمشتريات وتكلفتها الفعلية فى حساب خاص يطلق عليه حساب انحراف السعر ( مدين أو دائن حسب الأحوال ) .

**٦ - طريقة سعر التجزئة :**

يتصف قطاع التجزئة بوجود بنود كثيرة العدد وسريعة التغيير وذات هامش ربح متساوى يصعب معها استخدام طرق أخرى لقياس تكلفه المخزون فى هذا القطاع لذلك اوجب المعيار إتباع طريقة سعر التجزئة .

وطبقا لهذه الطريقة يتم تخفيض القيمة البيعية للبضاعة بنسبه مناسبة تمثل هامش الربح، إلى اقل من سعر بيعها الأصلى

(الخصومات) وفى العادة تستخدم متوسط للنسبة خاصة لكل قسم من أقسام التجزئة .

**ثالثا : الآثار الضريبية لتقييم بضاعة آخر المدة :**

اوجب المعيار استخدام طريقة التكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما اقل فى تقييم مخزون آخر المدة، ونظر لما لاحظته مصلحة الضرائب من مشاكل فى تطبيق صافى القيمة البيعية وما قد تكتنفه من مشاكل وصعوبات وخشية استخدامه فى التهرب الضريبى فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها أخيرا بضرورة استخدام طريقة التكلفة ومن ثم سوف نتناول بالشرح كيفية تحديد سعر التكلفة .المشاكل والحالات المختلفة لتحديد تكلفة المخزون كما يلى :

**١ - كيفية تحديد سعر التكلفة .**

والمشكلة التى ستواجه الفاحص الضريبى فى مجال التأكد من صحة قيمة المخزون ترتبط بكيفية تحديد سعر التكلفة الذى سيتم استخدامه فى تقويم هذا المخزون، حيث يتأثر هذا السعر بحركة تدفق البضاعة والتى تحكمها أكثر من سياسة لتسعير المنصرف من البضاعة ( كما سبق شرحه ) وكذلك تتأثر بنظرية لتحميل المستخدمة بالنسبة للمنشآت الصناعية وحيث أن للمنشأة حرية إتباع اى سياسة لتسعير المنصرف من البضاعة، وكذلك أيه نظرية تحميل تراها مناسبة من وجهة نظرها ومهمة الفاحص الضريبى فى هذه الحالة تتحدد بتحققه من استمرار المنشأة فى إتباع نفس سياسة التسعير (حيث أن بضاعة آخر المدة فى سنه ما تمثل بضاعة أو المدة فى السنة التالية وبالتالى فان تخفيض بضاعة آخر المدة فى هذه السنة يؤدى إلى تخفيض مجمل الربح، وبالتالى صافى الربح ويترتب على ذلك زيادة أرباح السنة التالية بنفس القيمة ويكون مجموع أرباح عدد من الفترات فى ظل أى طريقة واحد فى النهاية ) وكذلك نفس نظرية التحميل، فان اتضح له إنها عدلت من اى منها أو فى إحداها يقوم بتحديد الفرق الناتج عن ذلك وإجراء ما يلزم من تعديل عند قياسه للربح الضريبى

**٢ - الحالات المختلفة لتحديد تكلفه المخزون**

**١/٢ البضائع المشتراة من الخارج ومازالت بالطرق فى نهاية العام :**

هذه البضاعة لم تتسلمها المنشأة حتى نهاية العام وبالتالى يثور تساؤل حول كيفيه معالجتها هل تسجل تكلفتها ضمن حساب المشتريات خلال العام وبالتالى تظهر ضمن مخزون آخر المدة أيضا أم لا يتم تسجيلها ؟! وللرد على هذا التساؤل يجب تحديد متى تنقل ملكية هذه البضاعة للمنشأة حيث : -

أ - إذا تم الإنفاق على أن يكون التسليم بمكان الشحن F.O.P فى هذه الحالة تنتقل ملكيه البضائع الى المشترى عندما يسلمها البائع

لشركة الشحن باعتبارها الممثل التجارى ويتحمل المشترى، فى هذه الحالة كافه مصروفات الشحن والتامين .

لذلك طبقا لاتفاق F.O.P يتم تسجيل البضاعة ضمن مخزون آخر المدة .

ب - إذا تم الاتفاق التسليم بمكان الوصول CIF فى هذه الحالة تنتقل الملكية إلى الشركة المشترية عندما تصل إلى مقرها، ولذلك لا يتم تسجيل هذه البضاعة ضمن مخزون آخر المدة لدى المنشأة المشترية لمجرد شحن البضاعة .

لذلك يجب على الفاحص الضريبى مراجعة بنود اتفاقية الشراء وسياسات الأطراف الداخلة فيها وأيه دلائل أخرى متاحة، حتى يمكن تحديد أمكانيه إدراج هذه البضاعة التى مازلت بالطريق ضمن المشتريات ومخزون آخر المدة.

**٢/٢ البضاعة التى يتم إرسالها إلى الفروع .**

قد تقوم احد المنشآت بإنشاء فروع لها تقوم بترويج مبيعاتها وفى هذه الحالة يجب التفرقة بين حالتين : -

**أ - حالة الفروع المحلية :-**

فى هذه الحالة تكون تلك الفروع داخل الحدود الإقليمية لدوله المركز الرئيسى الذى تتبعه ولا تمثل منشأة مستقلة لها شخصية معنوية منفصل عنه، لذلك يعتبر المركز الرئيسى وفروعه جميعا وحدة محاسبية واحدة من وجهة النظر الضريبية ومن ثم فإن البضاعة التى يرسلها المركز الرئيسى لفروعه تعالج من وجهة النظر الضريبية كأحد بنود مخزون آخر المدة فى قوائم جرد المركز الرئيسى ويتم تحديد قيمتها حسب طريقه التقويم المعتمدة ضريبيا .

**ب - حاله الفروع المستقلة الخارجية :**

فى هذه الحالة تكون تلك الفروع ذات شخصيه معنوية مستقلة عن المركز الرئيسى ويتم معالجة البضاعة المرسلة لها ضريبيا كأحد بنود المبيعات على أساس إنها نتجت عن عملية تبادل حقيقة بين المركز الرئيسى وطرف خارجى وهو الفرع المستقل وكذلك على أساس مبدأ الإقليمية لذلك لا تدرج البضاعة المتبقية ضمن مخزون آخر المدة فى قوائم جرد المركز الرئيسى .

**٣/٢ بضاعة الأمانة :**

وهى عبارة عن اتفاق يتم بموجبه قيام احد الأطراف وهو الموكل بشحن البضاعة الى طرف آخر الوكيل لبيعها مقابل عمولة، وتظل بضاعة الأمانة ضمن ملكيه الموكل (طالما لم يتم بيعها بمعرفه الوكيل ) ويجب ان تدرج ضمن مخزون آخر المدة لدى الموكل (فى بعض الأحيان تظهر كبند مستقل إلا إذا كان مقدارها غير هام نسبيا وفى أحيان أخرى تظهر ضمن الملاحظات الواردة على القوائم المالية )

ويتم تقييمها حسب طريقة تقييم المخزون، ويجب على الفاحص الضريبى الاهتمام بهذا النوع من البضاعة لان عدم إثباته ضمن المخزون لأنه غير موجود بالمخازن وكذلك عدم إثباته ضمن المبيعات لأنه لم يباع سوف يترتب عليه تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة .

**٤/٢ الإنتاج التالف :**

قد تنتج عن العملية الصناعية تلف بعض وحدات الإنتاج الغير مطابقة للمواصفات (سواء كان تلف طبيعى أو غير طبيعى ) هذه الوحدات قد تحتاج إلى مصاريف إصلاح حتى تتحول إلى وحدات سليمة وفى هذه الحالة تضاف مصاريف الإصلاح إلى تكلفة الإنتاج التام وتسجل ضمن المخزون. إما إذا تعذر إصلاح الوحدات التالفة يتم إيداعها مخزن المخلفات لحين التصرف فيها للبيع وفى هذه الحالة تواجهنا مشكلة تقييمها الذى يتطلب تقييمها على أساس التكلفة .

## المبحث الثانى
## الآثار الضريبة لتطبيق المعيار المحاسبى المصرى رقم ١١ الإيراد

**مقدمة :**

هناك أكثر من أساس لتحقيق الإيراد

- **أساس البيع :** حيث تعتبر لحظة البيع هى اللحظة الحاسمة لتحقيق الإيراد
- **أساس الإنتاج :** هناك حالات لا يصلح فيها أتباع أساس البيع لذلك يتم إتباع أساس الإنتاج وفقا لطريقة نسبة الإتمام كما فى حالة العقود طويلة الأجل والإنتاج حسب الطلب .
- **الأساس النقدى :** يتم اعتبار واقعة تحصيل ثمن البيع مقياسا فعالا لتحقيق الإيراد.

**١ ـ نطاق المعيار :**

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيراد الناتج عن المعاملات والأحداث التالية :

أ ـ بيع سلع .

ب ـ تقديم خدمات .

ج ـ ستخدام الغير لأصول المنشأة مما يتولد عنها عائد أو إتاوات أو توزيعات أرباح .

يسفر استخدام الغير لأصول المنشاة عن إيراد بأى من الصور التالية :

(أ) عوائد ـ مقابل الاستخدام النقدية او ما فى حكم النقدية او المبالغ المستحقة للمنشاة .

او (ب) إتاوات ـ مقابل استخدام الأصول طويلة الأجل الخاصة بالمنشاة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلى .. الخ.

او(ج) توزيعات الأرباح ـ توزيعات الأرباح عن المساهمة فى منشاة أخرى .

**٢ ـ قياس الايراد :**

١/٢ تقاس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق للمنشاة.

٢/٢ عند تبادل البضائع او الخدمات ذات الطبيعة والقيم

المتماثلة او الاتفاق على تبادلها فى تاريخ محدد ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للبضائع او الخدمات المستلمة بعد ان يتم تعديلها بأية تحويلات لنقدية او ما فى حكمها.

وفى حالة عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة للبضائع او الخدمات المستلمة بشكل دقيق فيقاس الإيراد بالقيمة العادلة للبضائع او الخدمات المقدمة بعد ان يتم تعديلها بأية تحويلات لنقدية او ما فى حكمها .

**٣ـ الاعتراف بالإيراد بيع السلع**

شروط الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع بضائع :

أ ـ ان تقوم المنشاة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع الى المشترى

و ب ـ ألا تحتفظ المنشاة بحق التدخل الإدارى المستمر بالدرجة التى ترتبط عادة بالملكية، أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة .

و ج ـ ان يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق .

و د ـ ان يتوافر توقع كاف عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة الى المنشأة.

و و ـ إمكانية تحديد قيمة التكاليف التى تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق .

**٤ ـ الاعتراف بالإيراد من الناحية الضريبية :**

تنص المادة ٥١ تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقا للأحكام المطبقة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك فيما عدا ما ورد به نص خاص فى أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

وقد توسع المشرع الضريبى فى مفهوم الإيراد فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وكذلك فى قوانين ضرائب الدخل السابقة عليه وأصبح يشمل :

١ ـ إيرادات النشاط الجارى

٢ ـ الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع واحد او أكثر من أصول الشركة غير المخصصة أصلا للبيع او الناتجة من التعويض عن هلاك بعض هذه الأصول او الاستيلاء عليها .

٣ ـ الإيرادات الفرعية والعرضية .

٤ ـ الإيرادات الأخرى المرتبطة بالنشاط الجارى مثل : ـ

أ ـ أرباح مبيعات تقسيط تخص العام .

ب ـ وائد البيع بالتقسيط .

ج ـ خدمات مباعة .

د ـ إيرادات تشغيل للغير .

هـ ـ عائد عقود التأجير التمويلى .

**وسوف نتناول هذه الإيرادات بالشرح والتحليل كما يلى :ـ**

**١ ـ أرباح بيع بالتقسيط تخص العام .**

سبق وان تناولنا ان معيار

الإيراد يعترف بالإيرادات عند اكتسابها وتختلف واقعة الاعتراف عن واقعة التحصيل لان المحاسبة تأخذ بمبدأ الاستحقاق وقد خرجت معايير المحاسبة والتطبيق الضريبى لها بالنسبة لبعض العمليات حيث يتم الاعتراف بالإيراد طبقا للأساس النقدى كما فى حالة البيع بالتقسيط حيث يتم الاعتراف بالإيراد وتحقق الأرباح الا بدفع الأقساط او حلول ميعاد استحقاقها .

**٢ ـ فوائد البيع بالتقسيط**

يراعى عقد البيع بالتقسيط استبعاد قيمة الفوائد على البيع بالتقسيط من إيراد البيع ويتم إظهاره فى بند مستقل تحت مسمى « فوائد تحت التسوية» ومن ثم عند تحديد مجمل الربح المحقق يجب أدراج فوائد البيع بالتقسيط المحققة عن الجزء المحصل فقط من المبلغ وأدراجه فى قائمة الدخل .

**٣ ـ الخدمات المباعة وإيرادات التشغيل للغير**

أ ـ شروط الاعتراف بالإيراد

يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بتأدية الخدمة إذا توافرت الشروط الأربعة التالية مجتمعه :

- يمكن قياس قيمة الإيراد بدقة .
- انه من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة .
- انه يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية فى تاريخ الميزانية .
- انه يمكن القياس الدقيق للتكاليف التى تم تكبدها فى العملية وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها.

ويطلق على الطريقة السابقة نسبة الإتمام وقد تناولتها معايير المحاسبية المصرية فى عقود الإنشاءات او العقود طويلة الأجل حيث يتم الاعتراف بالإيراد خلال الفترات المحاسبية التى يتم تأدية الخدمة خلالها.ويمكن تحديد مستوى إتمام المعاملات بأكثر من طريقة وتستخدم المنشاة الطريقة التى تحدد بدرجة مقبولة الخدمة التى تم تأديتها وفى ضوء طبيعة الخدمة المؤداة فان الطرق التى يمكن استخدامها قد تتضمن ما يلى:

١ ـ حصر الأعمال المنفذة .

٢ ـ حساب نسبة الخدمات التى تم أداؤها حتى تاريخه الى إجمالى الخدمات الواجب أداؤها.

٣ ـ حساب نسبة التكاليف المتكبدة حتى تاريخه الى التكاليف الكلية المقدرة للمعاملة .

٤ ـ عائد التأجير التمويلى

تناول المعيار رقم ٢٠ معالجة عائد التأجير التمويلى كما تناوله القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ فى المواد من ٢٤ حتى ٣٠ .

للبحث
بقية
فى العدد القادم

★★★★★★★★★

# المعالجة الضريبية للديون المعدومة
# فى ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته

الأستاذ / حمدى هيبة
مستشار الضرائب ـ المتضامنون للمحاسبة والمراجعة «آرنست آنديونج»

**الديون المعدومة فى ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية .**

نصت المادة (٢٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن "يسمح بخصم الديون المعدومة التى قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية :

١ ـ أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة .

٢ ـ أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة .

٣ ـ أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة .

٤ ـ أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه .

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلى:

أ ـ الحصول على أمر أداء فى الحالات التى يجوز فيها ذلك .

ب ـ صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين .

ج ـ المطالبة بالدين فى إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من إفلاس .

" كما نصت المادة (٣٦) من لائحة التنفيذية للقانون المذكور على أن :

" يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء المدين فى تطبيق حكم البند (٤) من المادة (٢٨) من القانون إجراء المدين صلحاً قضائياً وافياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثى قيمة الديون ويتم الصلح الواقى من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة

الصادرة بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩".

بداية نوضح أن صدر المادة (٢٨) من القانون استهل بعبارة "يسمح بخصم الديون المعدومة "ولم تحدد مما تخصم هذه الديون .. وإن كان القصد أن الديون المعدومة تعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة .

لقد اشترط المشرع للسماح للممول بخصم الديون المعدومة - دون الديون المشكوك فى تحصيلها - إذا تقدم بتقرير من أحد المحاسبين القانونيين يفيد توافر أربعة شروط وردت على سبيل الحصر فى المادة (٢٨) من القانون .

والسؤال الذى يطرح نفسه هنا هل سيكتفى الفاحص الضريبى بالتأكد من وجود تقرير المحاسب القانونى أم أن عليه أن يتأكد أيضاً من توافر الشروط فعلاً قبل أن يقرر إعدام الدين من عدمه ؟

نرى أن الأرجح أن يتحقق الفاحص الضريبى - بالتدقيق الفعلى - من توافر هذه الشروط لأن تقرير المحاسب ليس شرطاً لانعدام الدين وكأنه هو الآلية التى على أساسها يتم استبعاد الدين فضلاً عن أن عبارة "يسمح بخصم الديون المعدومة " التى وردت فى صدر المادة (٢٨) معناها لابد من الوثوق فى تقرير المحاسب والتحقق من صحته ونعرض فيما يلى لكل شرط منها :

<u>١ - أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة</u> : وهذا يعنى :

أ - أن المنشأة التى تحاسب بطريقة التقدير لن تستطيع خصم الديون المعدومة على خلاف ما كان معمولاً به فى ظل قوانين الضرائب السابقة وقد كانت محكمة النقض قد أصدرت حكماً فى عام ١٩٥٩ يقضى بأن [1] " اعتبار الدين معدوماً هو من المسائل الموضوعية والمسائل الموضوعية كما هو معروف تخضع لتقدير القضاء ".

ب - يكفى أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة لاعتماد إعدام الدين علماً بأن انتظام الحسابات يعنى الانتظام من حيث الشكل :

وجدير بالذكر أن إمساك الممول حسابات اليكترونية على النحو الوارد فى الفقرة الأخيرة من المادة ٧٨ من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يحول دون خصم الديون المعدومة .

(١) راجع " الضريبة على الدخل - التحليل وإطار التطبيق والتطوير - دكتور / محمود السيد الناغى - الطبعة الأولى ٢٠٠٧ الناشر المكتبة العصرية .

**٢ ـ أن يكون الدين مرتبطاً بنشاط المنشأة :** ونرى أن المشرع لم يكن بحاجة إلى وضع هذا الشرط ذلك أن المادة (٢٢) من القانون نصت على أنه : " يشترط فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتى :

١ ـ أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى والصناعى للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط .

٢ ـ أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات .

**٣ ـ أن يكون قد سبق ادراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة :** وهذا الشرط منطقى وضرورى فلا يقبل إعدام دين لم يسبق قيد ما يقابله فى الدفاتر .

**٤ ـ أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه :**

إن عبارة "إجراءات جادة " قد تختلف من شخص لآخر فما يعتبره شخص ما إجراءً جاداً قد لا يعتبره شخص آخر كذلك . الأمر الذى دعى المشرع أن يشير إلى بعض الإجراءات التى رآها على سبيل المثال لا الحصر ، كما حدد القانون (١٨) شهراً من تاريخ استحقاق الدين لاتخاذ المنشأة إجراءات استيفاء الدين ولم تتمكن من استيفائه أى أن الدين بعد هذه المدة يصبح ديناً معدوماً .

والواقع أن الإجراءات الجادة التى أشار إليها القانون عليها تحفظات [٢] :

**أ ـ الحصول على أمر أداء فى الحالات التى يجوز فيها ذلك .**

المفروض أن يكون الحصول على أمر أداء يجب أن يكون نهائياً ـ وليس مجرد الحصول على أمر أداء ـ قد يطعن فيه ويلغى بعد ذلك ، فالحصول على أمر أداء فى غيبة المدين ليس دليلاً على جدية الدين لأن القاضى يصدر أمر الأداء دون سماع الخصم فى غير جلسة ـ فكيف يعدم مثل هذا الدين إن أى فرد يمكن أن يحصل على أمر أداء بورقة مزورة لأن القاضى لا يحقق الدين ولا يستمع إلى الخصم فأقل القليل أن يعلن المدين بأمر الأداء ثم يعارض فيه خلال الأجل القانونى .

**ب ـ صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين :**

---

(٢) راجع مضبطة مجلس الشعب الخاصة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تعليق السيد العضو عادل عبد المقصود عبيد .

وهنا أيضاً يجب أن يكون الحكم نهائياً لأن الحكم قد يكون صدر فى غيبة الخصم أو استأنف وسيلغى فى الاستئناف .

**ج - المطالبة بالدين فى إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً وافياً من الإفلاس:** فمجرد المطالبة لا تعنى أن الدين حقيقى ، ولكن لابد أن يقبل الطلب وكيل الدائنين ثم يدرج فى قائمة الديون التى يعدها مأمور التفليسة من قبل المحكمة ... ولعل هذا هو ما دعى إلى النص فى اللائحة التنفيذية إلى أن الإجراء الجاد فى هذا الشأن هو إجراء (المدين) صلحاً قضائياً وافياً من الإفلاس بناء على طلب يقدمه إلى قاضى التفليسة مع جماعة الدائنين وبشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثى قيمة الديون وأن يتم الصلح وفقاً لأحكام قانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ المواد من ٧٢٥ : ٧٦٧ .

وفى التطبيق العملى نجد أن هناك إجراءات جادة لإعدام الديون خلاف ما ورد تحديداً فى المادة (٢٨) الأمر الذى حدى بالمشرع إلى أن يطلق النص فى عبارة ..

"أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين " أورد بعضها على سبيل المثال كما سبق أن ذكرنا ، أما باقى الإجراءات الجادة فإنها ستكون متروكة للتقدير وفقاً لطبيعة نشاط كل منشأة .

ويهمنا فى هذا الصدد أن نشير إلى إجراءات إعدام بعض الديون فى كل من البنوك وشركات إنتاج المواد البترولية .

**أولاً: إعدام الديون فى البنوك:**

فى كثير من الأحيان لا تلجأ البنوك إلى القضاء للحصول على مستحقاتها لدى عملائها والأغلب أن هذه البنوك تتفق مع عملائها المتعثرين فى السداد على إعادة جدولة الديون والفوائد وربما التنازل عن جزء من هذه الديون . وتسجلها فى دفاترها على أنها استخدام للمخصص إذا زادت قيمة ما تم التنازل عنه عن نسبة الـ ٨٠ ٪ من مخصصات القروض التى أوجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم ، أو على أنها ديون معدومة تحمل على قائمة الدخل بالنسبة لما يزيد على رصيد مخصص القروض .

جدير بالذكر أن مصلحة الضرائب العامة كانت قد أصدرت الكتاب الدورى رقم

(٣) لسنة ١٩٩٧ حددت فيه الاعتبارات الواجب مراعاتها لاعتماد مصلحة الضرائب الديون التى تقوم البنوك بإعدامها تتلخص فى :

١ ـ صدور قرار من مجلس إدارة البنك أو من يحل محله بالنسبة لفروع البنوك الأجنبية بإعدام الديون التى يتضح عدم جدوى الإجراءات المتخذة حيالها بناء على دراسات الإدارات المعنية ومذكرة الإدارة القانونية .

٢ ـ يتضمن االتقرير التفصيلى لمراقبى حسابات البنك ما يفيد التحقق من جدية المبررات التى اسند إليها البنك فى إعدام الديون .

٣ ـ موافاة البنك المركزى ببيان سنوى عن أرصدة الديون التى تم إعدامها خلال السنة المالية ومبررات ذلك الإعدام وترفق صورة هذا البيان ضمن مرفقات الميزانية المقدمة إلى مأمورية الضرائب المختصة .

وفى اعتقادنا أن ما ورد بالكتاب الدورى يمثل إجراءات جادة يقر بها مراقب الحسابات ويراقبها البنك المركزى .

**ثانياً : إعدام ديون شركات إنتاج المواد البترولية لدى منافذ التوزيع :**

إن شركات إنتاج المواد البترولية مثل شل واكسو موبيل ومصر للبترول تتعامل مع منافذ التوزيع ( محطات تموين المواد البترولية ) فى مختلف أنحاء الجمهورية والتى تحمل أسماء هذه الشركات وعادة ما تستحق الشركات بعض مبالغ بسيطة لدى منافذ التوزيع ربما بسبب توقف نشاط صاحب منفذ التوزيع أو لأى سبب آخر إلا أن هذا المبالغ فى مجموعها (والمستحقة لدى المنافذ المختلفة ) تمثل مبلغاً كبيراً تتحمله شركة إنتاج المواد البترولية على مدار السنة وتعتبره ديناً معدوماً قد يكون ٧٠,٠٠٠ جنيه أو ٦٠,٠٠٠ جنيه مثلاً .

ونظراً لضآلة المبالغ المستحقة لدى كل منفذ على حده فلن تستطيع الشركة رفع دعوى قضائية على مستغل كل منفذ للمطالبة بما هو مستحق لها طرفه ، حيث عادة ما تكون المصروفات والأتعاب القضائية أكبر من قيمة الدين وعليه فإن شركة إنتاج المواد البترولية تتخذ قراراً بإعدام هذه الديون لدى منافذ التوزيع فى كل سنة بعد توجيه مطالبات عديدة دون جدوى ، مثل هذه المطالبات نرى أنها تعتبر من قبيل الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ، وقد صدرت قرارات لجان طعن عديدة فى ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الملغى باعتماد إعدام مثل هذه الديون .

# المواطنة الوظيفية

إينـــاس كاسـب / باحث اجتماعي ومستشار ضرائب عقاري

حيث أن الجميع الآن مسكون بهاجس وطني وشعوري وقومي واقتصادي وديمقراطي ومواطني .

وبما أن مبدأ (المواطنة) الآن يعد صرعة وفتح في عالم وعلم الديمقراطية الحديثة وهو يحتاج كل شئ ويرخي إسداله عليه وبصبغه بصبغة فقد وجدتني أستدعيه إلى ذهني وأنغمس في معانيه وأحايله ليتعامل معي وأتعامل معه في انسيابية وليس أنجح من التعاطي المتبادل في خلق صلة حميمة بين شخصين أو حتى بين المبادئ والأشخاص .

وجدته مبدأ ومرجعية رائعة لكل شئ بما يثيره في النفس من نوازع العدل والمساواة والديمقراطية والإحساس بملكية سهم في الأرض والهواء والعمل والقرض والإبداع والتميز والجهر بدواخلنا دون وجل ودون تفرقة أو تصنيف مسبق أو اقتطاع أو تهميش أو أحكام قواطع مسبقة ومصنفة ومغرضة .

فكثير ما تكون المبادئ والقواعد نبيلة وعادلة ومجردة وموضوعية حين مولدها ولدى أصحاب الرؤى والقرار لكنها تمر عبر فلاتر ومساطر إدارية ووظيفية عند المستوى الوسيط قد تحيطها وتفرغها من محتواها حيث يصبغها الوسطاء المنفذين والمتواجهين مع المواطن العادي بصبغات حالكة من الانحياز والاستحواذ والمحاباة والأغراض ويلوون أعناقها ويضيقون ما اتسع ويوسعون ما كان ضيقاً لأهوائهم ومصالحهم وأحياناً لمجرد إشباع نهم التسلط عندهم وكما يكم الشيطان في التفاصيل تكمن الإحباطات في التطبيق وخلال الاحتكاك المباشر مع المواطنين وما أن تبدأ المستويات الوسيطة في تطبيق ما بشرت به المستويات الأعلى حتى يدخل على الشيء ما ليس منه بل يكون عكس المقصود منه ويصبح مسخاً شأنها نعالجه ونعاجله بالإلغاء والتغيير فيقوم على تنفيذ ما غير من تسببوا في إفساد سابقه وتدور الحلقة الجهنمية ونحن مشوشون ولا نعلم كيف تحولت المقاصد النبيلة والوليد الواعد إلى لقيط بتنصل الكل من أبوته .

أن من يمثل المستوى الأعلى ويطبق توجيهاته وتوجهاته عليه أن يتحلى بأمانة النوايا وتوخي المرجو منها وبالحيادية والعدل في تقدير الأمور والبشر وإلا يوكل أمره إلى نفسه دون رقابة حقيقية ودؤوبة ــ فيضل به الهوى ويتسرب الأمر إلى غير أهله .

الشفافية والمشاركة في فرض عين على كل من أنيط بهم أن يكونوا وسطاء بين أصحاب الرؤى ومهندسي الخطوط العريضة وواضعي السياسات من جهة وبين الجماهير من جهة أخرى وليس لهم أن يهلهلوا القواعد والقوانين الرشيدة ويلووا أعناقها لتناسب مكاسبهم الضيقة وبرجماتيتهم المرعبة الشرهة فليس أسوأ من أن ييأس أصحاب الطاقة الخلاقة وأسوياء البشر فإما يتحولوا إلى (وكيل أعمال) أو (خولي عزبة) ركوباً للموجة وطلباً للغنيمة وأما أن ينكفئوا على أنفسهم ويضنوا بمواهبهم أن ينتهكها أقزام وظيفية تعملقت سهواً أو بحسن ظن خاطئ بهم إذ غالباً ما يمتازون بالازدواجية والقدرة على التقمص أمام المستويات الأعلى وأمام من يمتلكون إجازاتهم أو إقصائهم .

إن انتفاء ومراقبة المستويات الوسيطة والمنوط بها الاحتكاك بالجموع أو تمثيل المستوى الأعلى صانع القرار وتطبيق توجيهاته بتجرد وبقواعد أخلاقية وظيفية تقف على نفس درجة الأهمية من إقرار قواعد وقوانين تمس حياة الناس وأوضاعهم وتشكل حجر الزاوية في عملية الرضاء المتبادل ما بين القمة والقاعدة وقبول وصحة نفسية للمواطن ومن ثم للوطن وما المواطن إلا الوطن مشخصاً وسائر على قدمين .

# دراسة تحليلية لتحديد مدى العلاقة بين حجم وجودة أداء مكتب المراجع فى ظل التقييم الذاتى لمراجعة القرناء

## (مع دراسة ميدانية)

ملخص بحث مقدم من / **حمدى محمد إبراهيم عطا الله**
بكلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس

**طبيعة مشكلة البحث :**

**هناك العديد من الدراسات السابقة** وثقت العلاقة الايجابية بين جودة أداء عملية المراجعة وحجم مكتب المراجعة ، ودراسات أخرى ربطة بين حجم منشأة العميل وحجم مكتب المراجع وأثر ذلك على جودة أداء عملية المراجعة ، وأيضا هناك دراسات عديدة تناولت بالدراسة والفحص ما إذا كانت هناك علاقة ايجابية بين جودة أداء عملية المراجعة وحجم مكتب المراجع مستخدمة أتعاب عملية المراجعة كمؤشر لجودة عملية المراجعة حيث افترضت هذه الدراسات أن خدمات المراجعة تكون جيدة ومختلفة وذات قدرة تنافسية عالية فى الأسواق ، وان هذا الأداء الجيد للجودة ينعكس على الأتعاب..

**ويمكن القول بأن هناك علاقة ايجابية بين الجودة** والأتعاب وقدمت دراسات أخرى أدلة قوية على علاقة الجودة بالأتعاب ودراسات أخرى تناولت العلاقة بين حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة من ناحية وبين استقلال المراجع من ناحية أخرى وربطت دراسات أخرى بين حجم المنشأة وحجم مكتب المراجعة وبين استقلال المراجع وكفاية تأدية عملية المراجعة .

**ويرى الباحث أن الدراسة الحالية** تعتبر امتداداً للدراسات السابقة فى مجال قياس أثر حجم مكتب المراجعة على جودة أداء مكتب المراجعة حيث زاد الاهتمام بهذا المجال خصوصا بعد أن انشأ المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونين (AICPA) قسما جديدا يتكون عضويته من مكاتب للمحاسبة وذلك بهدف تقوية سلطات الرقابة على تلك المكاتب (CPA Firm) حيث يسمح هذا القسم للمجمع بالتأثير المباشر فى أنشطة المكاتب حيث تقدم هذه المكاتب خدمات للعملاء وبالتالى فإن القدرة على التأثير فى سلوك هذه المكاتب يعد خطوة هامه لإحراز الأهداف الأولية من الإشراف عليها وتقويه جودة خدمات المحاسبة والمراجعة التى تقدمها .

وإذا كانت الدراسات فى السنوات القلية الماضية فى الخارج من عام ١٩٩٤ قد ركزت على نتائج البرامج الايجابية لفحص القوائم المالية لمكاتب المراجعة وتقارير مراجعة القرناء وحجم المكاتب كمؤشرات لتقييم جودة أداء مكاتب المحاسبة القانونية **فان الوضع فى مصر فى حاجه ماسة إلى إعادة التقييم خصوصا فى ضوء:**

- عدم قيام المنظمات المهنية فى مصر بالدور المنوط بها تجاه الإشراف والرقابة على مكاتب المحاسبة القانونية وعدم تطبيقها لأسلوب مراجعة القرناء المطبق بواسطة المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) على المكاتب الأعضاء بالمجمع .
- صدور المعايير المصرية عام ٢٠٠٠ والتى لم تتضمن معيارا بخصوص جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية كما انه لا يوجد إلزام على هذه المكاتب من جانب أى منظمات مهنية أو تشريعات بخصوص الالتزام بمعايير رقابة جودة أداء مكاتب المحاسبة القانونية الصادرة من المجمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين أو حتى للإرشاد الصادر من الاتحاد الدولى للمحاسبين (IFAC) الإرشاد رقم (٧) مراقبة جودة أعمال المراجعة.
- تركيز معظم الدراسات فى مصر والخارج على مكاتب المحاسبة القانونية كبيرة الحجم وأهملت هذه الدراسات مكاتب المحاسبة صغيرة الحجم بالإضافة لعدم وجود تصنيف محدد فى مصر للمكاتب صغيرة الحجم وكبيرة الحجم.
- عدم وجود دراسات مصرية ربطت بين حجم مكتب المراجعة وجودة أداء مكتب المراجعة سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .
- نتيجة للنقد المتزايد لمهنة المحاسبة ولنقاط الضعف فيها تناول الأستاذ حازم حسن أن هناك ضرورة لصدور قانون لتنظيم المهنة يتضمن هذا القانون إنشاء هيئة عليا للمحاسبة والمراجعة تكون مسئولة عن كافة شئون المهنة بما فى ذلك إعداد معايير المحاسبة والمراجعة ومعايير للسلوك المهنى وتتولى محاسبة المقصرين عن أى إهمال مهنى فى أداء العمل وذلك أن مهنة المحاسبة ليست ساترا للفساد والانحرافات لان لها رسالة فمنها تصدر كل القيم وإليها تعود كل المعايير وعليها تتوقف كل الالتزامات تجاه المجتمع وأفراده ومستقبله .

**أهمية البحث :**

١ ـ إذا كان حجم مكتب المراجعة هاماً وضرورياً لجودة أداء مكتب المراجعة فإن هذا يقدم للعملاء تقييم جاهز كمؤشر للجودة ويقدم مساعدة كاملة لجودة عملية المراجعة وللخدمات

الاستشارية الاخرى التى يقدمها المكتب .

٢ ـ وجود العلاقة بين حجم المكتب وجودة المكتب تحدد شكل السياسات العامة المتبعة وتوثيق العلاقة الايجابية بين حجم المكتب وجودة المكتب ويقدم التبرير المناسب لمراجعة القرناء Peer Review ومتطلبات التعليم المهنى المستمر للمكاتب مختلفة الأحجام.

٣ ـ إذا كان الوضع فى أمريكا يلقى اهتماماً من قبل المجتمع الأمريكى للمحاسبين القانونيين حيث أنشاء قسماً خاصاً بمكاتب المحاسبة القانونية واهتم بجودة أداء المكاتب من خلال مراجعة أدائها بواسطة مكاتب أخرى زميلة فان الوضع فى مصر يحتاج لدراسة توضح تقييم جودة أداء المكاتب فى مصر ودور المنظمات الإشرافية على تنظيم المهنة وعلاقة الحجم بالجودة تحتاج إلى نظرة ودراسة.

**منهج البحث :**

ينتهج البحث كلا من المنهج الاستقرائى والمنهج الاستنباطى وذلك لان المنهج الاستقرائى يمد لتكوين الفروض والمنهج الاستنباطى يكشف عن النتائج المنطقية التى تترتب عليها وسوف يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائى وذلك فى الوصول إلى المفروض وإجراء الدراسة الميدانية والمنهج الاستنباطى فى القيام بالتحليلات الإحصائية للدراسة الميدانية لاختبار فروض البحث.

**فروض البحث :**

**الفرض الأول :**

يوجد اختلاف معنوى بين أراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية للمحددات الرئيسية لجودة أداء مكتب المراجعة .

**الفرض الثانى :**

يوجد اختلاف معنوى بين أراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لمتغيرات ضبط جودة الأداء المهنى من منظور مراجعة القرناء.

**الفرض الثالث :**

يوجد اختلاف معنوى بين أراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية للأسباب التى تؤدى إلى فشل عملية المراجعة ومداخل تحسينها .

**هدف البحث :**

ومن عرض مشكلة البحث ومنهجه وفروضه تتضح أهداف البحث حيث يهدف إلى تحديد العلاقة بين حجم مكتب المراجعة فى ظل التقييم الذاتى لمراجعة القرناء ممثلة فى عدد الشركاء وعدد المحاسبين والمراجعين القانونيين وبين جودة أداء مكتب المراجعة مقاسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

**خطة البحث :**

وتحقيقاً لأهداف البحث تم تقسيمه إلى الأجزاء التالية :

**الفصل الأول :** المفاهيم المختلفة لجودة الأداء المهنى للمراجع مع عرض وتقييم وتحليل الدراسات السابقة فى مجال البحث .

**المبحث الأول :** الاتجاهات المختلفة لمفهوم جودة الأداء المهنى للمراجع .

**المبحث الثانى:** عرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة فى مجال البحث .

**الفصل الثانى :** المنظومة الرئيسية لمحددات جودة عملية المراجعة .

**المبحث الأول:** محددات الجودة المرتبطة بالمنشآت محل المراجعة :

**المبحث الثانى:** محددات الجودة المرتبطة بمكتب المراجعة.

**المبحث الثالث:** محددات الجودة المرتبطة بعملية المراجعة .

**الفصل الثالث :** جودة الأداء المهنى من منظور مراجعة القرناء .

**المبحث الأول:** مراجعة القرناء كأحد الوسائل التى تؤثر فى جودة الأداء المهنى للمراجعة .

**المبحث الثانى:** أثر تقييم الأداء والسياسات والإجراءات فى الرقابة على جودة الأداء المهنى .

**المبحث الثالث:** الوسائل المقترحة لتحسين جودة عملية المراجعة .

**الفصل الرابع :** الدراسة الميدانية .

**المبحث الأول:** أسلوب الدراسة الميدانية .

**المبحث الثانى:** التحليل الإحصائى للبيانات .

الخلاصة والنتائج والتوصيات:

## خلاصة الدراسة :

استهدف الباحث إلى تحديد العلاقة بين حجم وجودة آداء مكتب المراجعة فى ظل التقييم الذاتى لمراجعة القرناء ممثلة فى عدد الشركاء وعدد المحاسبين والمراجعين القانونيين وبين جودة أداء مكتب المراجعة مقاسة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وشكل هذه العلاقة مع إجراء دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة المصرية ولذا فقد تم تقسيم البحث إلى أربعة فصول على النحو التالى :-

### الفصل الأول

تناول الباحث فى هذا الفصل عرض مفهوم الأداء المهنى للمراجع وكذلك عرض لبعض المفاهيم المختلفة لجودة الأداء المراجعة وعرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة والتى تناولت مراجعة القرناء وجودة الأداء المهنى للمراجعة وذلك من خلال المبحثين التاليين :-

**المبحث الأول:** الاتجاهات المختلفة لمفهوم جودة الأداء المهنى للمراجع والمراجعة .

**المبحث الثانى:** عرض وتحليل وتقييم الدراسات السابقة فى مجال البحث .

وتوصل الباحث بعد عرض وتقييم هذه المفاهيم أن الجودة لابد وأن تشتمل على الأبعاد الآتية :

١ ـ جودة تنفيذ العمل الميدانى .

٢ ـ التأهيل العلمى والعملى للمراجع .

٣ ـ الالتزام بالقوانين والتشريعات السارية .

و أوضح الباحث أنه لا يمكن التعبير عن الجودة من خلال الاعتماد على جانب واحد أو من خلال أحد بدائل أو متطلبات الجودة مثل الجودة باكتشاف المخالفات .

كما عرض الباحث للدراسات الخاصة بجودة الأداء المهنى للمراجع وقام الباحث بعرض وتحليل وتقييم لهذه الدراسات ، ويرى الباحث أن

هناك بعض العوامل التى أغفلتها الدراسات السابقة مثل الاتصالات الجيدة مع العميل ، وخطة المكافآت بالمكتب ، والتصرفات غير القانونية للعملاء ، هيكل نظم الاتصالات بالمكتب وغيرها .

وأيضاً عرض الباحث للدراسات الخاصة بمراجعة القرناء والتى تعتبر من أهم وسائل تحسين جودة عملية المراجعة .

## الفصل الثانى

عرض الباحث فى هذا الفصل المنظومة الرئيسية للمحددات التى تناولت عملية المراجعة من خلال مجموعة من المحددات فنجد أن هناك العديد من الدراسات النظرية والتطبيقية التى تناولت خصائص المنشأة محل المراجعة والتى تؤثر على جودة عملية المراجعة ومن خلال هذه الدراسات يمكن تحديد أهم محددات جودة المراجعة المرتبطة بالعميل وأيضاً هناك مجموعة من العوامل مرتبطة بمكتب المراجعة ويقصد بها العوامل ذات الصلة بالمراجع ومكتب المراجعة والتى تؤثر سواء بصورة مباشرة أو غير مباشرة على مقدرة مكتب المراجعة فى تقديم خدمات لمراجعة وهناك محددات الجودة المرتبطة بأعمال المراجعة منها العينات الإحصائية وأوراق عمل المراجعة ولذا تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية :ـ

**المبحث الأول:** محددات الجودة المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة .

**المبحث الثانى:** محددات الجودة المرتبطة بمكتب المراجعة .

**المبحث الثالث:** محددات الجودة المرتبطة بأعمال المراجعة .

تناول هذا الفصل عرض وتحليل محددات جودة عملية المراجعة والتى تم تقسيمها إلى ثلاث مجموعات هى :

**المجموعة الأولى :** المحددات المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة وتم تقسيمها إلى أربعة محددات تم عرضها وتحليلها وبيان دورها فى تحسين جودة المراجعة .

**المجموعة الثانية :**

وهى المحددات المرتبطة بمكتب المراجعة وتم تقسيمها إلى ثلاثة عشر محدداً وتم مناقشة دور كل منها فى تحسين جودة عملية المراجعة من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة الخاصة بها .

**المجموعة الثالثة :**

المحددات المرتبطة بأعمال المراجعة وتم تقسيمها إلى ستة محددات وتم توضيح دوره فى تحسين جودة عملية المراجعة .

ويرى الباحث من عرض للثلاث مجموعات السابقة والتى تؤثر فى جودة المراجعة أن جميع هذه المحددات لابد أن تتكامل مع بعضها لتمثل منظومة تهدف إلى تحسين جودة عملية المراجعة .

## الفصل الثالث

خصص الباحث فى هذا الفصل لعرض وبيان الوسائل الخاصة بضبط جودة الأداء المهنى من منظور مراجعة القرناء والتى تعبر عن الأبعاد الخاصة بضبط أو رقابة الجودة وكذلك تقييم الأداء ووسائل تحسين جودة عملية المراجعة وذلك من خلال المباحث الآتية :

المبحث الأول: جودة الأداء المهنى من منظور مراجعة القرناء .

المبحث الثانى: أثر تقييم الأداء والسياسات والإجراءات فى الرقابة على جودة الأداء المهنى .

المبحث الثالث: الوسائل المقترحة لتحسين جودة عملية المراجعة .

ناقش الباحث فى هذا الفصل المتغيرات الخاصة بضبط أو رقابة مستوى جودة الأداء المهنى للمراجعة من منظور مراجعة القرناء وأهم وسائل تحسين عملية المراجعة وقد قام الباحث بالدراسة والتحليل للوسائل الآتية :

١ ـ مراجعة القرناء كأحد وسائل ضبط جودة الأداء المهنى .
٢ ـ تقييم الأداء .
٣ ـ سياسات وإجراءات ضبط أو رقابة الجودة .
٤ ـ أهم وسائل تحسين جودة عملية المراجعة .

وتعرض الباحث عند مناقشة وتحليل هذه الوسائل إلى بيان أثرها على ضبط جودة الأداء المهنى للمراجعة وكذلك تناول الباحث المعايير والإصدارات المهنية الخاصة بضبط الجودة والصادر من IFAC AICPA بالإضافة إلى معايير المراجعة المصرية .

وتناول الباحث أيضا فى هذا الفصل مناقشة بعض البنود الواردة فى قانون Oxley 2002 لبيان أثرها على ضبط جودة الأداء المهنى .

وقد أوضح الباحث أن برنامج التنظيم الذاتى كأحد عناصر الرقابة المهنية على الأداء وأن مراجعة النظير تمثل حجر الزاوية فى التنظيم الذاتى للمهنة حيث تستخدم كوسيلة للحصول على تأكيد بأن الإجراءات التى تستخدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة تقدم الحماية الكافية للجمهور من الأداء غير المقبول مهنياً وذلك من خلال تقديم عناصر الرقابة على الجودة المطبقة داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة والتأكد من كفايتها وملائمتها ، وتحقق مراجعة النظير منافع متعددة لعل أهمها تحسين جودة الأداء المهنى وزيادة ثقة الجمهور وينتج عن القيام بمراجعة النظير تكاليف سواء كانت خاصة بمراجعة النظير أو التكاليف خاصة بالعقوبات المهنية ولا يوجد إلزام بتطبيق نظام الرقابة على الجودة أو مراجعة النظير داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية سواء من المنظمات المهنية أو التشريعية أو الحكومية .

## الفصل الرابع

تهدف الدراسة الميدانية التى قام بها الباحث إلى إجراء اختبار لكل من المحددات الرئيسية لأداء مكاتب المراجع والتى تعد بمثابة قيود على أداء مراقب الحسابات وأيضاً للأسباب التى تؤدى إلى فشل عملية المرجع فى حالة عدم اتباع منهج القرناء وأيضاً أهم وسائل تحسين جودة عملية المراجعة .

**ولذلك فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما :**

المبحث الأول: أسلوب الدراسة الميدانية ، حيث تضمن فروض البحث وتصميم أداة البحث وتحديد مجتمع العينة بالإضافة إلى تحديد أساليب التحليل الإحصائى .

**المبحث الثانى:** التحليل الإحصائى للبيانات من خلال ثلاث عناصر أساسية هى : معامل الثبات والأهمية النسبية واختبارات الفروض .

**نتائج الدراسة :**

تتمثل أهم نتائج البحث فى الآتى :

## أولاً النتائج النظرية :

- إن جودة مكتب المراجع لابد وأن تشتمل على الأبعاد الآتية

١ ـ جودة تنفيذ العمل الميدانى .

٢ ـ التأهيل العلمى والعملى للمراجع .

٣ ـ الالتزام بالقوانين والتشريعات السارية .

- إن برنامج التنظيم الذاتى كأحد عناصر الرقابة المهنية على الأداء ، وأن مراجعة النظير تمثل حجر الزاوية فى التنظيم الذاتى للمهنة حيث تستخدم كوسيلة للحصول على تأكيد بأن الإجراءات التى تستخدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة تقدم الحماية الكافية للجمهور من الأداء غير المقبول مهنياً ، وذلك من خلال تقديم عناصر الرقابة على الجودة المطبقة داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة والتأكد من كفايتها وملائمتها .

- تحقق مراجعة النظير منافع متعددة لعل أهمها تحسين جودة الأداء المهنى وزيادة ثقة الجمهور وينتج عن القيام بمراجعة النظير تكاليف سواء كانت خاصة بمراجعة النظير أو التكاليف خاصة بالعقوبات المهنية .

- لا يوجد إلزام بتطبيق نظام الرقابة على الجودة أو مراجعة النظير داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية سواء من المنظمات المهنية أو التشريعية أو الحكومية .

## ثانياً : نتائج الدراسة الميدانية :

١ ـ يوجد اختلاف معنوى بين أراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية للمحددات الرئيسية لجودة أداء مكتب المراجعة ومكتب المراجعة .

٢ ـ يوجد اختلاف معنوى بين أراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية لمتغيرات ضبط جودة الأداء المهنى من منظور مراجعة القرناء.

٣ ـ يوجد اختلاف معنوى بين أراء عينة الدراسة حول الأهمية النسبية للأسباب التى تؤدى إلى فشل عملية المراجعة ومداخل تحسينها .

٤ ـ لا يوجد إلزام بتطبيق نظام الرقابة على الجودة أو مراجعة النظير داخل مكاتب المحاسبة والمراجعة فى جمهورية مصر العربية سواء من المنظمات المهنية أو التشريعية أو الحكومية .

## توصيات البحث :

بناءً على النتائج التى توصل إليها البحث يقترح الباحث التوصيات الآتية :

١ ـ حوكمة مكاتب المراجعة .

٢ ـ التخصص الصناعى لمكتب المراجعة .

٣ ـ إصدار معيار مصرى يوضح دور مراجعة النظير فى تحسين عملية المراجعة .

٤ ـ إلزام جميع مكاتب المحاسبة والمراجعة بهذا المعيار

# نصوص اتفاقية العوائق الفنية على التجارة

**مقدمة :**

الظروف الاقتصادية الدولية التى أفرزت - ضمن ما أفرزت - اتفاقية منظمة التجارة العالمية لكى تعيد تنسيق العلاقة الاقتصادية بين دول الشمال المتقدم ودول الجنوب النامى بما يسمح بتحقيق قدر من عدالة توزيع الثروة بينهما وبما يدفع بعجلة التقدم الاقتصادى لدول الجنوب النامى من خلال تنمية التجارة لصالح رخاء وازدهار كافة شعوب الدول الموقعة على الاتفاقية وعددها ١١٧ دولة ، وتنصب مهام منظمة التجارة العالمية على أن تكون الإطار المؤسسى والآلية المؤسسية لتسهيل تنفيذ وإدارة الاتفاقيات التى تديرها منظمة التجارة العالمية وهى اتفاقية الجات ، واتفاقية العوائق الفنية للتجارة .

وفى الوثيقة الإيضاحية تنص اتفاقية إنشاء منظمة التجارة العالمية (W.T.O) على أهداف "الجات" والتى تتمثل فى رفع مستوى المعيشة والدخل لشعوب العالم ، وتحقيق التوظيف الكامل وتنمية الإنتاج والتجارة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية ، وتعتمد وثيقة المنظمة على اعتماد فكرة النمو التعاقدى Sestaionahle Development من خلال تحقيق الاستخدام الأمثل لموارد الاقتصاد العالمى والإقرار بالحاجة إلى حماية والحفاظ على المناخ الملائم بما يتمشى مع المستويات المتباينة للنمو الاقتصادى لكل دولة هذا ما يتعلق باختصار شديد عن أهداف اتفاقية الجات كأحد جناحى منظمة التجارة العالمية . أما الجناح الآخر فهى اتفاقية العوائق الفنية للتجارة كأحد مخرجات المنظمة العالمية .

وقبل الحديث عن هذه الاتفاقية وكيفية تفعيلها سنكتفى فى هذا المقال بعرض النصوص القانونية لاتفاقية العوائق الفنية على التجارة ونقاط الاستعلام كأحد مخرجات اتفاقية منظمة التجارة العالمية .

**نصوص الاتفاقية :**

إن الأعضاء مراعاة منهم لجولة أرجواى من المفاوضات التجارية المتعددة الأطراف :ورغبة منهم فى تعزيز أهداف اتفاقية جات ١٩٩٤ .

وإدراكاً منهم لأهمية الإسهام الذى يمكن أن تقدمه

المقاييس الدولية ونظم تقييم المطابقة فى هذا الشأن بتحسين كفاءة الإنتاج ، وتسهيل سير التجارة الدولية، ورغبة منهم بالتالى فى تشجيع وضع هذه المقاييس الدولية ونظم تقييم المطابقة ، ورغبة منهم مع ذلك فى ضمان ألا تكون القواعد والمقاييس الفنية بما فيه التعبئة ومتطلبات وضع العلامات والغلاف وإجراءات تقييم المطابقة للقواعد والمقاييس الفنية عقبات لا داعى لها أمام التجارة الدولية ، وإذ يسلمون بأنه لا ينبغى منع أى بلد من اتخاذ الإجراءات اللازمة لضمان نوعية صادراته ، أو لحماية حياة أو صحة الإنسان أو الحيوان أو النبات وحماية البيئة أو لمنع ممارسات الغش على المستويات التى يراها مناسبة بشرط ألا تطبق بطريقة يمكن أن يكون فيه تمييز متعسف أو غير مبرر بين البلدان التى تسودها نفس الظروف ، أو تقييداً مستتراً للتجارة الدولية ، وأن تتطابق فيما عدا ذلك مع أحكام هذا الاتفاق .

وإذ يسلمون بأنه لا ينبغى منع أى بلد من اتخاذ الإجراءات اللازمة لحماية مصالح أمنه الأساسية .

وإذ يسلمون بالإسهام الذى يمكن أن يقدمه التوحيد القياسى الدولى فى نقل التكنولوجيا من البلدان المتقدمة إلى البلدان النامية .

وإدراكاً منهم أن البلدان النامية قد تواجه صعوبات خاصة فى وضع وتطبيق القواعد الفنية ومقاييس وإجراءات تقييم المطابقة والقواعد المقاييس الفنية ورغبة منهم فى مساعدة هذه البلدان فى جهودها بهذا الشأن .

يتفقون بمقتضى ذلك على ما يلى :

## المادة (١)

## أحكام عامة

١-١ يقصد بالمصطلحات العامة للتوحيد القياسى وإجراءات تقييم المطابقة ، عادة ، المعنى الوارد فى التعاريف المعتمدة فى نظام الأمم المتحدة وهيئات التوحيد القياسى الدولية مع مراعاة سياقها ، وفى ضوء هدف ومقاصد هذا الاتفاق .

١-٢ ولكن لأغراض هذا الاتفاق تنطبق معانى المصطلحات الواردة فى الملحق رقم (١) .

١-٣ تخضع كل المنتجات ، بما فيها المنتجات الزراعية والصناعية ، لأحكام هذا الاتفاق .

١-٤ لا تخضع مواصفات الشراء التى تعدها الأجهزة الحكومية لمتطلبات الإنتاج أو الإستهلاك فى هذه الأجهزة لأحكام هذا الاتفاق ، وإنما يحكمها الاتفاق بشأن المشتريات الحكومية فى حدود

المشمول الخاص به .

١-٥ لا تنطبق أحكام هذا الاتفاق على الإجراءات الصحية وإجراء الصحة النباتية وقد تحيلها فى الملحق "ألف" للاتفاق بشأن تطبيق الإجراءات الصحية النباتية .

١-٦ تفسر كل إشارة فى هذا الاتفاق إلى القواعد الفنية والمقاييس وإجراءات تقييم المطابقة على أنها تشمل أية تعديلات تدخل عليها وأى إضافات إلى قواعدها أو المنتجات التى تغطيها فيما عدا التعديلات والإضافات قليلة الشأن .

## القواعد الفنية والمقاييس

### المادة (٢)

### إعداد واعتماد وتطبيق القواعد الفنية بواسطة أجهزة الحكومة المركزية . فيما يتعلق بأجهزة الحكومة المركزية :

٢-١ يكفل الأعضاء تمتع المنتجات المستوردة من أراضى أى عضو من حيث القواعد الفنية بمعاملة لا تقل عن المعاملة الممنوحة للمنتجات المماثلة ذات الشأن الوطنى وكذلك للسلع المشابهة التى يكون منشأها أى دولة أخرى .

٢-٢ يكفل الأعضاء عدم إعداد القواعد الفنية أو اعتمادها أو تطبيقها بغية خلق عقبات لا ضرورة لها أمام التجارة الدولية ، أو ألا يكون لها هذا الأثر ، ولهذا الغرض لا ينبغى أن تكون القواعد الفنية مقيدة للتجارة بأكثر مما يجب لتحقق غرض مشروع مع مراعاة المخاطر التى قد يثيرها عدم تحقيقه ، ومن بين هذه الأغراض المشروعة متطلبات الأمن القومى ، ومنع ممارسات الغش حماية لحياة أو صحة الإنسان أو الحيوان أو النبات أو حماية البيئة ، ومن بين العناصر ذات الصلة التى ينبغى مراعاتها عند تقييم هذه المخاطر : المعلومات العلمية والفنية المتاحة أو التكنولوجيا المرتبطة بالتشغيل أو الاستعمالات النهائية المقصودة للمنتجات .

٢-٣ يتوقف سريان القواعد الفنية إذا لم تعد نفس الظروف أو الأغراض قائمة ، أو إذا كان من الممكن مواجهة الظروف أو الأغراض المتغيرة بطريقة أقل تقييداً للتجارة .

٢-٤ حيثما يلزم وضع قواعد فنية وتوجد مقاييس دولية أو يكون استكمالها وشيكاً تستخدم الدول الأعضاء هذه المقاييس ، أو الأجزاء ذات الصلة منها كأساس لقواعدها الفنية ، إلا كلما كانت هذه المقاييس الدولية أو

الأجزاء ذات الصلة منها وسيلة غير فعالة أو غير ملائمة لتحقيق الأهداف المشروعة المقصودة ، وذلك مثلاً بسبب عوامل مناخية أو جغرافية أساسية أو مشاكل تكنولوجية أساسية .

٢-٥ العضو الذى يعد أو يعتمد أو يطبق قواعد فنية قد يكون لها أثر هام على تجارة الأعضاء الآخرين يشرح بناء على طلب عضو آخر مبررات تطبيق القواعد الفنية وفق أحكام الفقرات من ٢ إلى ٤ ، وعند إعداد أو الاعتماد أو تطبيق قواعد فنية من أجل الأهداف المشروعة المبينة صراحة فى الفقرة ٢ ، وفقاً للمقاييس الدولية ذات الصلة ، ويفترض افتراضاً ، وأن يجوز إثبات عكسه ، أنها لن تضع عقبة لا مبرر لها أمام التجارة الدولية .

٢-٦ يسهم الأعضاء بدور كامل فى حدود مواردهم فيعمل هيئات التوحيد القياسى الدولية المناسبة المتعلقة بإعداد مقاييس دولية للمنتجات التى اعتمدت الأعضاء بشأنها أو تعتزم أن تعتمد قواعد فنية ، وذلك بغية تحقيق تناسق القواعد الفنية على أوسع أساس ممكن .

٢-٧ ينظر الأعضاء نظرة إيجابية إلى القواعد الفنية لباقى الأعضاء باعتبارها معادلة لقواعدها حتى إذا آنت تختلف عنها ، بشرط أن تكون مقتنعة بأن هذه القواعد تحقق أهداف قواعدهم بصورة كافية .

٢-٨ يحدد الأعضاء عند الاقتضاء قواعدهم الفنية القائمة على أساس متطلبات الإنتاج من حيث الأداء وليس من حيث التصميم أو الخصائص الوصفية .

٢-٩ حيثما لا يوجد معيار دولى ذو صلة ، أو لا يتطابق المضمون الفنى لقواعد فنية مقترحة ، مع المضمون الفنى للمقاييس الدولية ذات الصلة ، وإذا كان من شأن القواعد الفنية أن تؤثر تأثيراً كبيراً على تجارة الأعضاء الأخرين فإنه يتعين على الأعضاء:

٢-٩-١ أن تصدر نشرة فى مرحلة مبكرة مناسبة ، تعلن فيها أنها تقترح تطبيق قواعد فنية معينة ، بحيث يمكن للجهات المعنية فى الدول الأعضاء الاطلاع عليها .

٢-٩-٢ تخطر الأعضاء الأخرين من خلال الأمانة بالمنتجات التى ستغطيها القواعد الفنية المقترحة ، مع بيان موجز بهدفها ومبررها ، ويتم هذا الإخطار فى مرحلة مبكرة يمكن فيها إدخال التعديلات أو أخذ

التعليقات فى الاعتبار .

٢-٩-٣ تقدم للأعضاء الأخرين بناء على طلبهم تفاصيل القواعد الفنية المقترحة أو نسخاً منها مع تحديد ما أمكن ، الأجزاء التى تبتعد فى جوهرها عن المقاييس الدولية ذات الصلة .

٢-٩-٤ تترك فترة زمنية مناسبة ، دون تمييز ، للأعضاء الأخرين لكى يقدموا تعليقاتهم كتابة ، ويناقشوا هذه التعليقات بناءً على طلب هؤلاء الأعضاء ويأخذوا هذه التعليقات المكتوبة ونتائج المناقشات فى الاعتبار .

٢-١٠ مع عدم المساس بالأحكام الواردة فى مقدمة الفقرة ٩ يمكن للعضو إذا ثارت مشاكل ملحة تتصل بحماية السلامة أو الصحة أو البيئة أو بالأمن القومى أو هددت بالظهور أن يغفل اتخاذ ما يرى إغفاله ضرورياً من الخطوات التى تعددها الفقرة ٩ على أن يقوم العضو لدى اعتمادات القواعد الفنية بما يلى :

٢-١٠-١ يخطر الأعضاء الآخرين على الفور من خلال الأمانة بالقواعد الفنية المعينة والمنتجات المشمولة فيها ، مع بيان موجز عن هدف القواعد الفنية ، ومبررها ، بما فى ذلك طبيعة المشاكل الملحة .

٢-١٠-٢ يقدم للأعضاء الأخرين بناء على طلبهم ، نسخاً من القواعد الفنية .

٢-١٠-٣ يسمح للدول الأعضاء الآخرين ، دون تمييز ، بتقديم تعليقاتهم كتابة ، وتناقش هذه التعليقات بناء على طلبهم وتؤخذ هذه التعليقات المكتوبة ونتائج هذه المناقشات فى الاعتبار .

٢-١١ يكفل الأعضاء نشر كل القواعد الفنية التى اعتمدت على وجه السرعة أو يوفرونها بطريقة تمكن الأطراف ذات المصلحة فى الدول الأعضاء الأخرى من معرفتها .

٢-١٢ وفيما عدا الظروف الملحة المشار إليها فى الفقرة ١٠ يمنح الأعضاء فترة زمنية مناسبة بين نشر القواعد الفنية وبدء سريانها ، حتى يتاح الوقت للمنتجين فى الدول الأعضاء المصدرة ، وخاصة من البلدان النامية ، لكى يوائموا منتجاتهم أو أساليب إنتاجهم مع متطلبات العضو المستورد .

**المادة (٣)**

**إعداد واعتماد القواعد الفنية بواسطة الأجهزة التابعة للحكومات المحلية والأجهزة غير الحكومية .**

**فيما يتعلق بأجهزة الحكومة المحلية أو الهيئات غير الحكومية فى**

**أراضيها :**

٣-١ يتخذ الأعضاء الإجراءات المناسبة التى يحتاجون لها لضمان مطابقة هذه الأجهزة لأحكام المادة ٢ فيما عدا الالتزام المبين فى الفقرتين ٢/٩ و ١/١٠ من المادة ٢ .

٣-٢ يكفل الأعضاء الإخطار عن القواعد الفنية الخاصة بالحكومات المحلية على المستوى الذى يلى الحكومة المركزية مباشرة وفقاً لأحكام الفقرتين ٩-٢ و ١٠-٢ من المادة ٢ ، مع ملاحظة أن الإخطار ليس مطلوباً بالنسبة للقواعد الفنية التى يكون مضمونها الفنى هو نفسه مضمون القواعد الفنية التى أصدرتها أجهزة الحكومة المركزية فى الدولة العضو والتى سبق الإخطار عنها .

٣-٣ يجوز أن يشترط الأعضاء أن يكون الاتصال بالأعضاء الأخرين ، بما فى ذلك الإخطارات وتقديم المعلومات والتعليقات والمناقشات المشار إليها فى الفقرتين ١٠ ، ٩ من المادة ٢ من خلال الحكومة المركزية .

٣-٤ لا يتخذ الأعضاء إجراءات تتطلب أو تجعل أجهزة الحكومة المحلية فى أراضيهم بالتصرف بطريقة لا تتسق مع أحكام المادة (٢) .

٣-٥ يتحمل الأعضاء المسئولية الكاملة بمقتضى هذا الاتفاق عن مراعاة أحكام المادة ٢ ، ويضعون وينفذون إجراءات وآليات إيجابية لدعم مراعاة الأجهزة الأخرى غير أجهزة الحكومة المركزية للمادة ٢ .

**المادة (٤)**

**إعداد المواصفات واعتمادها وتطبيقها**

٤-١ يكفل الأعضاء قبول أجهزة التوحيد القياسى فى حكوماتهم المركزية والالتزام بقواعد السلوك الجيد فى إعداد المقاييس واعتمادها وتطبيقها الوارد فى الملحق ٣ لهذا الاتفاق ( والمشار إليها فى هذا الاتفاق باسم "قواعد السلوك الجيد") وتطبيقها .

ويتخذون ما قد يتاح لهم من إجراءات مناسبة لضمان قبول أجهزة التوحيد القياسى فى الحكومة المحلية أو الهيئات غير الحكومية فضلاً عن أجهزة التوحيد القياسى الإقليمية التى تكون هيئة أو أكثر فى أراضيها عضواً فيها لقواعد السلوك الجيد وتطبيقها.

وفضلاً عن ذلك لا يجوز أن يتخذ العضو إجراءات من شأنها

مطالبة أجهزة التوحيد القياسى هذه ، بشكل مباشر أو غير مباشر ، أو بالتصرف بطريقة لا تتسق مع قواعد السلوك الجيد أو تشجيعها على ذلك .

وتنطبق التزامات الأعضاء بشأن التزام أجهزة التوحيد القياسى بأحكام قواعد السلوك الجيد بغض النظر عما إذا كان جهاز التوحيد القياسى هذا قد قبل القواعد أو لم يقبلها .

٤-٢ يعتبر الأعضاء أجهزة التوحيد القياسى التى قبلت قواعد السلوك الجيد وتلتزم بها ملتزمة بمبادئ هذا الاتفاق .

**المطابقة مع القواعد الفنية والمقاييس**

**المادة (٥)**

**إجراءات تقييم المطابقة بواسطة أجهزة الحكومة المركزية :**

٥-١ فى الحالات التى يطلب فيها تأكيد إيجابى للمطابقة مع القواعد الفنية أو المقاييس يكفل الأعضاء تطبيق أجهزة الحكومة المركزية فيها للأحكام التالية على المنتجات التى يكون منشؤها فى أراضى أعضاء آخرين .

٥-١-١ إعداد إجراءات تقييم المطابقة واعتمادها بحيث تتيح فرصة الوصول لموردى المنتجات المشابهة فى أراضى الأعضاء الآخرين بمقتضى شروط لا تقل عن الشروط الممنوحة لموردى المنتجات المماثلة من منشأ وطنى أو من بلد آخر فى وضع مماثل ، وتستتبع فرصة الوصول حق الموردين فى تقييم المطابقة بمقتضى أحكام الإجراءات بما فيها ، حيثما تنص الإجراءات ، إمكانية إجراء أنشطة تقييم فى المواقع والحصول على علامة النظام .

٥-١-٢ ألا تعد إجراءات تقييم المطابقة أو تعتمد أو تطبق بغية وضع عقبات غير ضرورية أمام التجارة الدولية أو لا يكون لها هذا الأثر ، ويعنى هذا بين ما يعنيه ألا تكون إجراءات تقييم المطابقة أكثر صرامة أو أن تطبق بصرامة أكبر مما يلزم لإعطاء العضو المستورد الثقة الكافية فى أن المنتجات تتطابق مع القواعد أو المقاييس الفنية المطبقة ، مع مراعاة المخاطر التى قد يثيرها عدم المطابقة .

٥-٢ يكفل الأعضاء عند تنفيذ أحكام الفقرة ١ :

٥-٢-١ أن تتم إجراءات تقييم المطابقة وتستكمل بأسرع ما يمكن وبنظام لا يقل أفضلية عن المنتجات التى يكون منشؤها فى أراضى الأعضاء الأخرين عن المنتجات المحلية المشابهة.

٥-٢-٢ أن تعلن عن الفترة الموحدة اللازمة بالنسبة لكل إجراء من إجراءات تقييم المطابقة أو أن تبلغ فترة المعالة المتوقعة للطالب بناءً على طلبه . وتقوم الهيئة المختصة عند تلقيها لطلب ما بفحص مدى استكمال الوثائق على وجه السرعة وإبلاغ الطالب بنواحى النقص بطريقة دقيقة وكاملة ، وتبلغ الهيئة المختصة الطالب بنتائج التقييم بأسرع ما يمكن بطريقة دقيقة وكاملة بحيث يمكن اتخاذ إجراءات التصحيح عند الضرورة ، وحتى عند وجود نقص فى الطلب تقوم الهيئة المختصة حيثما كان ذلك عملياً بالسير فى تقييم المطابقة إذا طلب المتقدم ذلك ويبلغ الطالب بناء على طلبه بالمرحلة التى بلغتها الإجراءات مع تفسير أى تأخير .

٥-٢-٣ تقتصر متطلبات المعلومات على ما هو ضرورى لتقييم المطابقة وتحديد الرسوم .

٥-٢-٤ تحترم سرية المعلومات عن المنتجات التى يكون منشؤها فى أراضى الأعضاء الآخرين والناجمة عن إجراءات تقييم المطابقة أو المقدمة بمناسبتها بنفس الطريقة التى تحترم بها سرية المعلومات عن المنتجات المحلية وبحيث تحمى المصالح التجارية المشروعة .

٥-٢-٥ تكون الرسوم المفروضة على تقييم مطابقة المنتجات الناشئة فى أراضى الآخرين عادلة بالنسبة لأى رسوم تقتضى على تقييم مطابقة مثل هذه المنتجات ذات المنشأ الوطنى أو القادمة من أى بلد أخر مع مراعاة تكاليف الاتصالات والنقل وغير ذلك من التكاليف الناجمة عن الاختلافات بين موقع مرافق الطالب وهيئة تقييم المطابقة .

٥-٢-٦ لا يجوز أن يسبب موقع المرافق المستخدمة فى إجراءات تقييم المطابقة واختيار العينات أى متاعب غير ضرورية للطالبين أو كلائهم .

٥-٢-٧ حيثما تغيرت مواصفات منتج ما عقب تحديد مطابقته مع القواعد الفنية أو المقاييس تقتصر إجراءات تقييم مطابقة المنتج المعدل على ما هو ضرورى لتحديد ما إذا كانت هناك ثقة كافية فى أن المنتج مازال يستوفى شروط القواعد الفنية أو المقاييس المعنية.

٥-٢-٨ توضع إجراءات للنظر فى الشكاوى من سير إجراءات تقييم المطابقة

واتخاذ إجراءات تصحيحية حين يكون للشكوى ما يبررها .

٥-٣ لا تمنع الأحكام الواردة فى الفقرتين ١ ، ٢ العضو من إقامة نقاط مراقبة مناسبة داخل أراضيه .

٥-٤ فى الحالات التى تتطلب تأكيداً لمطابقة المنتجات مع القواعد الفنية أو المقاييس وتوجد فيها أدلة أو توصيات صادرة عن هيئات توحيد قياسى دولية أو يكون استكمالها وشيكاً يكفل الأعضاء استخدام أجهزة الحكومة المركزية لهذه الأدلة أو التوصيات أو للأجزاء ذات الصلة منها كأساس لإجراءاتهم لتقييم المطابقة حالاً حين لا تكون هذه الأدلة أو التوصيات أو أجزاؤها ذات صلة بعد تفسيرها بناء على طلب مناسبة للدول الأعضاء المعنية لأسباب منها : متطلبات الأمن القومى أو منع ممارسات الغش أو حماية سلامة وصحة الإنسان أو حياة الحيوان أو النبات أو البيئة أو لعوامل مناخية أو جغرافية أخرى أساسية أو مشاكل فى البنية الأساسية .

٥-٥ يؤدى الأعضاء دوراً كاملاً فى حدود مواردهم ، فى قيام هيئات التوحيد القياسى الدولية المناسبة بإعداد أدلة أو توصيات بشأن إجراءات تقييم المطابقة بهدف تناسق إجراءات تقييم المطابقة على أوسع أساس ممكن .

٥-٦ حيثما لا يوجد دليل أو توصية ذات صلة صادرة عن هيئة توحيد قياسى دولية ، أو حيثما لا يتطابق المحتوى الفنى لإجراءات تقييم المطابقة المقترحة مع الأدلة والتوصيات ذات الصلة الصادرة عن هيئات التوحيد القياسى الدولية ، وإذا كان من شأن إجراءات تقييم المطابقة أن تؤثر تأثيراً كبيراً على تجارة الأعضاء الآخرين فإن على الأعضاء أن :

٥-٦-١ ينشروا أخطاراً فى مطبوع فى مرحلة مبكرة مناسبة بأنهم يزعمون تطبيق إجراءات تقييم مطابقة معينة بحيث تتمكن الأطراف ذات المصلحة فى الدول الأعضاء الآخرين من معرفتها .

٥-٦-٢ يخطروا الأعضاء الآخرين من خلال الأمانة بالمنتجات التى يشملها إجراءات تقييم المطابقة المقترحة مع بيان موجز عن هدفها ومبررها . ويرى هذا الإخطار فى مرحلة مبكرة مناسبة يمكن فيها إجراء التعديلات أو مراعاة المطابقات .

٥-٦-٣ يقدموا للأعضاء الآخرين بناء على طلبهم تفاصيل من الإجراءات المقترحة أو نسخاً منها ، ويحددوا إن أمكن الفقرات التى تبتعد فى الجوهر عن الأدلة أو التوصيات ذات الصلة الصادرة عن هيئات التوحيد القياسى الدولية .

٥-٦-٤ يفسحوا فترة زمنية مناسبة دون تمييز للأعضاء الآخرين لكى يقدموا تعليقاتهم كتابة ويناقشوا هذه التعليقات بناء على طلب هؤلاء الأعضاء ، ويأخذوا هذه التعليقات المكتوبة ونتائج المناقشات فى الاعتبار .

٥-٧ مع عدم المساس بالأحكام الواردة فى مقدمة الفقرة ٦ يمكن للعضو إذا ثارت مشاكل ملحة تتصل بحماية السلامة أو الصحة أو البيئة أو بالأمن القومى أو هددت بالظهور أن يغفل اتخاذ ما يكون إغفاله ضرورياً من الخطوات التى تعددها الفقرة ٦ على أن يقوم العضو لدى اعتماد الإجراءات بما يلى :

٥-٧-١ يخطر الأعضاء الآخرين على الفور من خلال الأمانة بـ الإجراءات المعنية والمنتجات التى تشملها مع بيان موجز عن هدف الإجراءات ومبررها بما فى ذلك طبيعة المشاكل الملحة .

٥-٧-٢ يقدم للأعضاء الآخرين بناءً على طلبهم نسخاً من قواعد الإجراءات .

٥-٧-٣ يسمح للأعضاء الآخرين دون تمييز بتقديم تعليقاتهم كتابة ويناقش هذه التعليقات بناءً على طلبهم ويأخذ هذه التعليقات المكتوبة ونتائج هذه المناقشات فى الاعتبار .

٥-٨ يكفل الأعضاء نشر كل إجراءات تقييم المطابقة التى اعتمدت على وجه السرعة أو يوفروها بطريقة تمكن الأطراف ذات المصالحة فى الدول الأعضاء الأخرى من معرفتها .

٥-٩ وفيما عدا الظروف الملحة المشار إليها فى الفقرة ٧ يفسح الأعضاء فترة زمنية مناسبة لنشر المتطلبات المتعلقة بإجراءات تقييم المطابقة وبدء سريانها ، حتى يتحين الوقت للمنتجين فى الدول الأعضاء المصدرة ، وخاصة من البلدان النامية لكى يوائموا منتجاتهم أو أساليب إنتاجهم مع متطلبات العضو المستورد .

**المادة (٦)**

**الاعتراف بتقييم المطابقة بواسطة أجهزة الحكومة المركزية .**

**بما يتعلق بأجهزة**

**حكوماتهم المركزية :**

٦-١ مع عدم المساس بأحكام الفقرتين ٣ و ٤ يكفل الأعضاء حيثما أمكن قبول نتائج إجراءات تقييم المطابقة لدى الأعضاء الآخرين ، حتى حين تختلف هذه الإجراءات عن إجراءاتهم ، بشرط أن يروا أن هذه الإجراءات توفر ضماناً للمطابقة مع القواعد الفنية أو المقاييس المطبقة يعادل إجراءاتهم ومن المسلم به أن المشاورات المسبقة قد تكون ضرورية للتوصل إلى تفاهم مرضٍ للطرفين وخاصة فيما يتعلق بما يلى :

٦-١-١ الكفاءة الفنية الكافية والمستمرة لهيئات تقييم ذات المطابقة ذات الصلة لدى العضو المصدر بحث يمكن أن توجد ثقة فى استمرار الاعتماد على نتائج تقييمها للمطابقة ، وفى هذا الصدد يؤخذ فى الاعتبار التحقق من المطابقة عن طريق الاعتمادات مثلاً مع الأدلة أو التوصيات ذات الصلة الصادرة عن هيئات التوحيد القياسى للدولة .

٦-١-٢ قصر قبول نتائج تقييم المطابقة على النتائج التى تصدرها هيئات معينة فى الدولة العضو المصدرة .

٦-٢ يكفل الأعضاء أن تسمح أراؤهم لتقييم المطابقة بقدر الإمكان بتنفيذ أحكام الفقرة ١ .

٦-٣ يشجع الاتفاق الأعضاء على أن يكونوا على استعداد للدخول بناء على طلب الأعضاء الآخرين فى مفاوضات من أجل عقد اتفاقيات بالاعتراف المتبادل بنتائج إجراءات تقييم المطابقة فى كل منهم . ويجوز أن يشترط الأعضاء أن تستوفى هذه الاتفاقيات مقاييس الفقرة ١١ ، ويقتنعوا معاً بإمكان تسهيلها للتجارة فى المنتجات المعينة .

٦-٤ يشجع الأعضاء على السماح بمشاركة هيئات تقييم المطابقة القائمة فى أراضى الأعضاء الأخرين فى إجراءاتهم لتقييم المطابقة بشروط لا تقل عن الشروط المتاحة لهيئات التقييم فى أراضيهم أو فى أراضى أى بلد آخر .

**المادة (٧)**

**إجراءات تقييم المطابقة بواسطة أجهزة الحكومة المحلية .**

**فيما يتعلق بأجهزة الحكومة المحليةداخل أراضيهم .**

٧-١ يتخذ الأعضاء الإجراءات المناسبة المتاحة لهم لضمان التزام هذه الأجهزة بأحكام المادتين ٥ و ٦ باستثناء الالتزام

بالأخطار المشار إليها فى الفقرتين ٦/٢ ، ١/٧ من المادة ٥ .

٧-٢ يكفل الأعضاء الأخطار عن إجراءات تقييم المطابقة الخاصة بالحكومة المحلية على المستوى الذى يتلو الحكومة المركزية مباشرة وفقاً لأحكام الفقرتين ٦/٢ ، ١/٧ من المادة ٥ ، مع ملاحظة أن الإخطار لن يكون مطلوباً بالنسبة لإجراءات تقييم المطابقة التى يكون مضمونها الفنى فى الأساس هو نفسه مضمون تقييم المطابقة لأجهزة الحكومة المركزية فى الدول الأعضاء المعنية والتى سبق الإخطار عنها .

٧-٣ يجوز أن يشترط الأعضاء أن يكون الاتصال بالأعضاء الأخرين بما فى ذلك الإخطارات وتقديم المعلومات والتعليقات والمناقشات المشار إليها فى الفقرتين ٦ و ٧ من المادة ٥ من خلال الحكومة المركزية .

٧-٤ لا يتخذ الأعضاء إجراءات تطلب أو تشجع أجهزة الحكومة المحلية فى أراضيهم بالتصرف بطريقة لا تتسق مع أحكام المادتين ٥ و ٦ .

٧-٥ يتحمل الأعضاء المسئولية الكاملة بمقتضى هذا الاتفاق عن مراعاة أحكام المادتين ٥ و ٦ ويضعون وينفذون إجراءات وآليات إيجابية لدعم مراعاة الأجهزة الأخرى غير أجهزة الحكومة المركزية لأحكام المادتين ٥ و ٦ .

## المادة (٨)

## إجراءات تقييم المطابقة.

٨-١ يتخذ الأعضاء الإجراءات المناسبة المتاحة لهم لضمان التزام الهيئات غير الحكومية التى تقوم بإجراءات تقييم المطابقة فى أراضيها مع أحكام المادتين ٥ و ٦ باستثناء الالتزام بالإخطار عن إجراءات تقييم المطابقة المقترحة ، وفضلاً عن ذلك لا يتخذ الأعضاء إجراءات من شأنها أن تطالب هذه الهيئات ، بشكل مباشر أو غير مباشر ، بالتصرف بطريقة لا تتسق مع أحكام المادتين ٥ و ٦ أو تشجعها على ذلك .

٨-٢ لا يكفل الأعضاء اعتماد أجهزة الحكومة المركزية لديهم على إجراءات تقييم المطابقة التى تقوم بها هيئات غير حكومية إلا إذا التزمت هذه الأخيرة بأحكام المادتين ٥ ، ٦ باستثناء الالتزام بالإخطار عن إجراءات تقييم المطابقة المقترحة .

## المادة (٩)

## النظم الدولية والإقليمية

٩-١ حيثما يتطلب الأمر

تأكيداً إيجابياً للتطابق مع قاعدة فنية أو معيار يضع الأعضاء ويعتمدون حيثما أمكن قواعد دولية لتقييم المطابقة وينضمون لعضويتها أو يشاركون فيها .

٩-٢ يتخذ الأعضاء الإجراءات المناسبة المتاحة لهم لضمان التزام النظم الدولية أو الإقليمية لتقييم المطابقة التى تكون الأجهزة ذات الصلة فى أراضيهم أعضاء أو مشاركين فيها بأحكامن المادتين ٥ و ٦ ، وفضلاً عن ذلك لا يتخذ الأعضاء إجراءات من شأنها أن تطالب هذه النظم ، بشكل مباشر أو غير مباشر بالتصرف بطريقة لا تتسق مع أحكام المادتين ٥ و ٦ أو تشجيعها على ذلك .

٩-٣ لا يكفل الأعضاء اعتماد أجهزة الحكومة المركزية لديهم على نظم هيئآت تقييم المطابقة الدولية أو الإقليمية إلا بقدر التزام هذه النظم بأحكام المادتين ٥ و ٦ القابلة للتطبيق .

## المعلومات والمساعدات

## المادة (١٠)

**المعلومات عن القواعد الفنية والمقاييس وإجراءات تقييم المطابقة .**

١٠-١ يكفل كل عضو وجود نقطة استفسار قادرة على الرد على كل الاستفسارات المناسبة من الأعضاء الأخرين أو الأطراف ذات المصلحة فى الدول الأعضاء الأخرى ، وعلى تقديم الوثائق ذات الصلة المتعلقة بما يلى :

١٠-١-١ أى قواعد فنية تعتمدها أو تقترحها فى أرضيه بواسطة أجهزة الحكومة المركزية وأجهزة الحكومة المحلية والهيئات غير الحكومية التى لها صلة قانونية فى إنفاذ قواعد فنية أو أى هيئات توحيد قياس إقليمية تكون هذه الأجهزة عضواً أو مشاركاً فيها .

١٠-١-٢ أى مقاييس تعتمدها أو تقترحها فى أراضيه بواسطة أجهزة الحكومة المركزية أو المحلية أو هيئات التوحيد القياسى الإقليمية التى تكون هذه الأجهزة عضواً أو مشاركاً فيها .

١٠-١-٣ أى إجراءات لتقييم المطابقة أو الإجراءات مقترحة لتقييم المطابقة والتى تم اعتمادها فى أراضيه بواسطة أجهزة الحكومة المركزية أو المحلية أو هيئة غير حكومية لديها السلطة القانونية لتنفيذ قواعد فنية أو هيئات إقليمية تكون هذه الأجهزة عضواً أو مشاركاً فيها .

١٠-١-٤ عضوية العضو أو مشاركته هو أو أجهزة الحكومة المركزية ذات

الصلة فى أراضيه فى هيئات التوحيد القياسى ونظم تقييم المطابقة الدولية والإقليمية فضلاً عن الترتيبات الثنائية والمتعددة الأطراف فى نطاق هذا الاتفاق وكذلك القدرة على تقديم المعلومات المناسبة عن أحكام مثل هذه النظم أو الترتيبات .

١٠-١-٥ أماكن الإخطارات الصادرة بمقتضى هذا الاتفاق أو تقديم معلومات عن الأماكن التى يمكن منها الحصول على هذه المعلومات .

١٠-١-٦ مواقع نقاط الاستفسار المشار إليها فى الفقرة ٣ .

١٠-٢ على أنه إذا أنشأ العضو لأسباب قانونية أو إدارية أكثر من نقطة استفسار فإنه يقدم للأعضاء الآخرين معلومات كاملة لا لبس فيها عن نطاق مسئولية كل من نقاط الاستفسار هذه وفضلاً عن ذلك يكفل كل عضو إن أى استفسارات توجه إلى نقطة استفسار غير صحيحة سترسل على الفور إلى نقطة الاستفسار الصحيحة .

١٠-٣ يتخذ كل عضو الإجراءات المناسبة المتاحة لضمان وجود نقطة استفسار أو أكثر قادرة على الإجابة على كل الاستفسارات المناسبة من الأعضاء الأخرين ومن الأطراف ذات المصلحة لديهم . وكذلك تقديم الوثائق ذات الصلة أو المعلومات عن المكان الذى يمكن الحصول عليها فيه بشأن :

١٠-٣-١ أى مقاييس تعتمدها أو تقترحها داخل أراضيه هيئات توحيد قياسى غير حكومية أو هيئاته توحيد قياسى إقليمية تكون هيئة أعضاء أو مشاركين فيها .

١٠-٣-٢ أى إجراءات لتقييم المطابقة أو إجراءات مقترحة لتقييم المطابقة تديرها فى أراضيه هيئات غير حكومية أو هيئات غير حكومية أور هيئات إقليمية تكون تلك الهيئات أعضاء أو مشاركين فيها .

١٠-٣-٣ عضوية أو مشاركة الهيئات غير الحكومية فى أراضيه فى هيئات التوحيد القياسى ونظم تقييم المطابقة الإقليمية وكذلك الترتيبات الثنائية والمتعددة الأطراف وقدرتها على تقديم المعلومات المناسبة عن أحكام هذه النظم والترتيبات .

١٠-٤ يتخذ الأعضاء الإجراءات المناسبة المتاحة لضمان توفير صور الوثائق عندما يطلبها الأعضاء الأخرون

أو الأطراف ذات المصلحة لديهم وفقاً لأحكام هذا الاتفاق بسعر عادل (إن وجد) وتكون هذه الأسعار هى نفس أسعار مواطنى العضو المعنى أو أى عضو آخر مع إضافة تكاليف التسليم الحقيقية .

١٠-٥ تقدم البلدان الأعضاء المتقدمة إذا طلب منها ذلك الأعضاء الأخرون ، ترجمات باللغات الانجليزية أو الفرنسية أو الإسبانية للوثائق التى يغطيها إخطار محدد ، أو ملخصات لهذه الوثائق أن كانت ضخمة.

١٠-٦ تقوم الأمانة عند تلقيها إخطارات طبقاً لأحكام هذا الاتفاق بتوزيع نسخ منها على كل الأعضاء وهيئات التوحيد القياسى وتقييم المطابقة الدولية المعنية ، وتلفت انتباه البلدان الأعضاء النامية الأعضاء إلى أى إخطار يتعلق بمنتجات ذات أهمية خاصة لها .

١٠-٧ حيثما يتوصل عضو إلى اتفاق مع أى بلد أو بلدان أخرى بشأن قضايا تتعلق بالقواعد الفنية أو المقاييس أو إجراءات تقييم المطابقة التى قد يكون لها تأثير كبير على التجارة يقوم عضو على الأقل طرف فى الاتفاق بإخطار الأعضاء الآخرين من خلال الأمانة بالمنتجات التى يغطيها الاتفاق ، ويرفق عرضاً موجزاً للاتفاق ، ويشجع الأعضاء المعينون على الدخول ، بناء على طلبهم ، فى مشاورات مع الأعضاء الأخرين بغية عقد اتفاقات مماثلة أو ترتيب مشاركتهم فى مثل هذه الاتفاقات .

١٠-٨ ليس فى هذا الاتفاق ما يمكن تفسيره بأنه يتطلب :

١٠-٨-١ تقديم تفاصيل أو نسخ المسودات بلغة أخرى غير لغة العضو فيما عدا الحالات المقررة فى الفقرة ٥ .

١٠-٨-٢ أو تقديم العضو لأى معلومات يعتبر إفشاؤها مناقضاً لمصالح أمنه الأساسية .

١٠-٩ تكون الإخطارات للأمانة باللغات الإنجليزية أو الفرنسية أو الإسبانية .

١٠-١٠ يعين الأعضاء سلطة حكم مركزى واحد تكون مسئولة عن تنفيذ الأحكام المتعلقة بإجراءات الإخطار بمقتضى هذا الإتفاق على الصعيد الوطنى فيما عدا الأحكام الواردة فى الملحق (٣) .

١٠-١١ على أنه لو كانت المسئولية عن إجراءات الإخطار موزعة لأسباب قانونية أو إدارية ، بين سلطتى حكم مركزى أو

أكثر يقوم العضو المعنى بتزويد الأخرين بمعلومات كاملة وواضحة فيها عن نطاق مسئولية كل من هذه السلطات .

**المادة (١١)**

**المساعدة الفنية للأعضاء الأخرين .**

١١-١ يقوم الأعضاء ، إذا طلب منهم ، بتقديم المشورة للأعضاء الأخرين خاصة من البلدان النامية الأعضاء، فى إعداد القواعد الفنية .

١١-٢ يقوم الأعضاء ، إذا طلب منهم ذلك ، بتقديم المشورة للأعضاء الأخرين خاصة من البلدان النامية الأعضاء ويمنحهم مساعدة تقنية بأحكام وشروط متفق عليها بين الطرفين بشأن إنشاء هيئات التوحيد القياسى الوطنية لديها على أن تتصرف بالمثل .

١١-٣ يتخذ الأعضاء ، إذا طلب منهم الإجراءات المناسبة المتاحة لهم لترتيب تقديم الأجهزة التنظيمية فى أراضيها للمشورة إلى الأعضاء الآخرين خاصة البلدان النامية الأعضاء ، ومنحها مساعدة تقنية بشروط وأحكام متفق عليها بشأن :

١١-٣-١ إنشاء هيئات تنظيم أو هيئات تقييم المطابقة مع القواعد الفنية .

١١-٣-٢ أفضل طرق تلبية أنظمتهم الفنية .

١١-٤ يتخذ الأعضاء إذا طلب منهم ، الإجراءات المناسبة المتاحة لهم لترتيب تقديم المشورة إلى الأعضاء الأخرين ، وخاصة البلدان النامية الأعضاء ، ويقدمون لهم المساعدة الفنية بشروط وأحكام متفق عليها بين الطرفين بشأن إنشاء أجهزة لتقييم المطابقة مع المقاييس المعتمدة داخل أراضى العضو الطالب .

١١-٥ يقدم الأعضاء ، إذا طلب منهم ، المشورة للأعضاء الأخرين ، وخاصة البلدان النامية الأعضاء ويمنحونهم المساعدة الفنية بأحكام وشروط متفق عليها بين الطرفين بشأن الخطوات التى ينبغى أن يتخذها منتجوهم إذا أرادوا الوصول إلى نظم تقييم المطابقة التى تديرها هيئات حكومية أو غير حكومية داخل أراضى الأعضاء التى تلقت الطلب .

١١-٦ يقدم الأعضاء الذين يكونون أعضاء أو مشاركين فى نظم دولية أو إقليمية لتقييم المطابقة إذا طلب منهم المشورة للأعضاء الآخرين ، وخاصة البلدان النامية الأعضاء ، ويمنحوهم المساعدة الفنية بأحكام وشروط

متفق عليها بين الطرفين بشأن إنشاء مؤسسات وإطار قانونى يمكنهم من الوفاء بالتزامات العضوية أو المشاركة فى هذه النظم .

١١-٧ يشجع الأعضاء ، إذا طلب منهم ، الهيئات الموجودة فى أراضيهم والذين هم أعضاء أو مشاركين فى نظم دولية أو إقليمية لتقييم المطابقة ،على تقديم المشورة إلى الأعضاء ، وخاصة البلدان النامية الأعضاء ، وينظرون فى طلبات المساعدة المقدمة منهم بشأن إنشاء مؤسسات من الهيئات المعنية داخل أراضيهم من أداء التزامات العضوية أو المشاركة .

١١-٨ يعطى الأعضاء الأولوية عند تقديم المشورة والمساعدة الفنية إلى الأعضاء الأخرين وفق الفقرات من ١ إلى ٧ لاحتياجات أقل البلدان نمواً .

## المادة (١٢)

**المساعدة الفنية للأعضاء الآخرين .**

١٢-١ يعطى الأعضاء معاملة تفضيلية و أكثر رعاية للبلدان النامية الأعضاء فى هذا الاتفاق من خلال الأحكام التالية فضلاً عن الأحكام الأخرى ذات الصلة بمواد هذا الاتفاق .

١٢-٢ يولى الأعضاء اهتماماً خاصاً لأحكام هذا الاتفاق المتعلقة بحقوق والتزامات البلدان النامية الأعضاء سواء فى تنفيذ هذا الاتفاق على الصعيد الوطنى أو فى تيسير الإجراءات المؤسسية لهذا الاتفاق .

١٢-٣ يراعى الأعضاء عند إعداد وتطبيق القواعد الفنية والمقاييس وإجراءات تقييم المطابقة الاحتياجات الإنمائية والمالية التجارية الخاصة للبلدان النامية الأعضاء ، لضمان ألا تضع هذه القواعد الفنية والمقاييس وإجراءات تقييم المطابقة عقبات غير ضرورية أمام صادرات البلدان النامية الأعضاء .

١٢-٤ يقر الأعضاء بأنه رغم وجود مقاييس أو أدلة أو توصيات دولية يمكن للبلدان النامية الأعضاء ، فى ظروفها التكنولوجية والاقتصادية - الاجتماعية - أن تعتمد قواعد لوائح تقنية أو مقاييس أو إجراءات لتقييم المطابقة ترمى إلى الحفاظ على التكنولوجيا المحلية وأساليب وعمليات الإنتاج التى تتفق مع احتياجاتها الإنمائية ، ويسلم الأعضاء بأنه لا ينتظر أن تستخدم البلدان النامية الأعضاء المقاييس الدولية كأساس لأنظمتها الفنية أو مقاييسها ، بما فى ذلك أساليب الاختبار التى لا

تتمشى مع احتياجاتها الإنمائية والمالية والتجارية .

١٢-٥ يتخذ الأعضاء الإجراءات المناسبة المتاحة لهم لضمان هيئات التوحيد القياسى الدولية والنظم الدولية لتقييم المطابقة وتشغيلها بطريقة تيسر المشاركة النشطة والتى تمثل الهيئات ذات الصلة لدى كل الأعضاء ، مع مراعاة المشاكل الخاصة للبلدان النامية الأعضاء .

١٢-٦ يتخذ الأعضاء الإجراءات المناسبة المتاحة لهم لضمان قيام الهيئات التوحيد القياسى الدولية ، إذا طلب منهم ذلك بلد نام عضو ، يبحث إمكانية وجود مقاييس دولية خاصة بالمنتجات ذات الأهمية الخاصة للبلدان النامية الأعضاء وإعدادها إن أمكن .

١٢-٧ يقدم الأعضاء ، وفقاً لأحكام المادة ١١ المساعدة الفنية للبلدان النامية الأعضاء لضمان ألا يضع إعداد وتطبيق القواعد الفنية والمقاييس وإجراءات تقييم المطابقة عقبات غير ضرورية أمام اتساع صادرات البلدان النامية الأعضاء وتنوعها ، وتراعى عند تحديد أحكام وشروط المساعدة الفنية مرحلة التنمية الخاصة بالأعضاء الطالبين وبوجه خاص البلدان الأعضاء الأقل نمواً .

١٢-٨ من المسلم به أن البلدان الأعضاء النامية قد تواجه مشاكل خاصة منها مشاكل مؤسسية ومشاكل تتعلق بالبنية الأساسية فى مجال إعداد وتطبيق القواعد والمقاييس وإجراءات تقييم المطابقة ، ومن المسلم به كذلك أن الاحتياجات الانمائية والتجارية الخاصة للبلدان النامية الأعضاء فضلاً عن مراحل تطويرها التكنولوجى ، قد تعوق قدرتها على الوفاء كلية بالتزامها بمقتضى هذا الاتفاق ، ومن ثم سيراعى الأعضاء ذلك تماماً ، وبناءً على ذلك وبغية ضمان قدرة البلدان النامية الأعضاء على المطابقة لهذا الاتفاق فقد خولت اللجنة المعنية بالقيود الفنية على التجارة المنصوص عليها فى المادة ١٣ (والمشار إليها فى هذا الاتفاق باسم"اللجنة") منح استثناءات محددة لفترة زمنية محددة من كل الالتزامات المترتبة على هذا الاتفاق أو جزء منها بناءً على طلب ، وتأخذ اللجنة العليا فى اعتبارها عند بحث هذه الطلبات المشاكل

الخاصة فى مجال إعداد وتطبيق القواعد الفنية والمقاييس وإجراءات تقييم المطابقة والاحتياجات الإنمائية والتجارية الخاصة للبلد النامى العضو ، فضلاً عن مرحلة تطوره التكنولوجى مما قد يعوق قدرته على الوفاء الكامل بالتزاماته المترتبة على هذا الاتفاق وتراعى اللجنة بوجه خاص المشاكل الخاصة بأقل البلدان الأعضاء نمواً .

١٢-٩ تضع البلدان المتقدمة الأعضاء فى اعتبارها أثناء المشاورات المصاعب الخاصة التى تواجهها البلدان النامية الأعضاء فى وضع وتنفيذ المقاييس واللوائح الفنية وإجراءات تقييم المطابقة وتراعى البلدان المتقدمة الأعضاء فى رغبتها فى مساعدة البلدان النامية الأعضاء فى جهودها فى هذا الاتجاه الاحتياجات الخاصة لهذه البلدان الأخيرة من حيث التمويل والتجارة والتنمية .

١٢-١٠ تبحث اللجنة دورياً المعاملة الخاصة والتفضيلية الممنوحة وفقاً لهذا الاتفاق للبلدان النامية على الصعيدين الوطنى والدولى .

## المؤسسات والتشاور وتسوية المنازعات

### المادة (١٣)

#### اللجنة المعنية بالقيود على التجارة

١٣-١ تنشأ وفقاً لهذا الاتفاق لجنة معنية بالقيود الفنية على التجارة تتألف من ممثلين من كل الأعضاء . تنتخب اللجنة رئيسها ، وتجتمع عند الضرورة مرة كل سنة على الأقل ، بغرض إتاحة الفرصة للأعضاء للتشاور فى أى مسألة تتعلق بتسيير هذا الاتفاق ، أو توسيع أهدافه ، وتضطلع بأى مسئوليات تسند إليها بمقتضى هذا الاتفاق ، أو يسندها الأعضاء إليها .

١٣-٢ تنشئ اللجنة مجموعات عمل أو هيئات أخرى حسب الاقتضاء تضطلع بالمسئوليات التى قد تسندها إليها اللجنة وفقاً للأحكام ذات الصلة فى هذا الاتفاق .

١٣-٣ من المفهوم أنه يجب تفادى الازدواج بين العمل وفقاً لهذا الاتفاق وعمل الحكومات فى الأجهزة الفنية الأخرى ، وتبحث اللجنة هذا المشكلة بغية تقليل هذا الازدواج إلى أدنى حد .

### المادة (١٤)

#### المشاورات وتسوية المنازعات .

١٤-١ تجرى المشاورات وتسوية المنازعات فى أى مسألة تؤثر على سير

الاتفاق تحت إشراف جهاز تسوية المنازعات ، وتتبع - مع إجراءات التعديلات اللازمة - أحكام المادتين ٢٢ و ٢٣ من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة عام ١٩٩٤ ، كما وضعها وطبقها اتفاق التفاهم الخاص بتسوية المنازعات .

١٤-٢ يجوز لفريق التحكيم بناء على طلب أحد أطراف النزاع أو بمبادرة منه إنشاء فريق خبراء فنيين للمساعدة فى المسائل ذات الطبيعة الفنية التى تتطلب دراسة منفصلة من جانب الخبراء .

١٤-٣ تحكم الإجراءات الواردة فى الملحق ٢ فرق الخبراء الفنية .

١٤-٤ يمكن الاحتجاج بأحكام تسوية المنازعات الواردة أعلاه فى الحالات التى يرى فيها أحد الأعضاء أن عضو آخر لم يتوصل إلى نتائج مرضية بمقتضى المواد ٣ و ٤ و ٧ و ٨ و ٩ وأن مصالحه التجارية قد تأثرت تأثراً كبيراً ، وفى هذه الحالة تعتبر النتائج التى يتم التوصل إليها مساوية للنتائج التى يمكن التوصل إليها لو كانت الهيئة المعنية عضواً .

## أحكام ختامية

## المادة (١٥)

**التحفظات :**

١٥-١ لا يجوز إجراء تحفظ على أى من أحكام هذا الاتفاق دون موافقة الأعضاء الأخرين .

١٥-٢ على كل عضو فى أسرع وقت بعد بدء سريان اتفاق منظمة التجارة العالمية بالنسبة له ، إبلاغ اللجنة بالإجراءات القائمة أو المتخذة لضمان تنفيذ وإدارة هذا الاتفاق ، ويتم كذلك إخطار اللجنة بأى تغييرات فى هذه الإجراءات .

١٥-٣ تراجع اللجنة سنوياً تنفيذ وسير هذا الاتفاق واضعة أهدافه فى الاعتبار .

١٥-٤ تراجع اللجنة فى موعد لا يتجاوز نهاية العام الثالث من بدء سريان اتفاق منظمة التجارة العالمية ثم فى نهاية كل ثلاث سنوات بعد ذلك سير الاتفاق وتنفيذه ، بما فى ذلك الأحكام المتعلقة بالشفافية ، بغية التوصل لتعديل الحقوق والالتزامات المترتبة على هذا الاتفاق ، عند الضرورة لضمان المزايا الاقتصادية المتبادلة وتوازن الحقوق والالتزامات ، دون مساس بأحكام المادة ١٢ ، كما تقوم اللجنة عند الاقتضاء ومراعاة للخبرة المكتسبة فى تنفيذ هذا الاتفاق ضمن أمور أخرى .

- بتقديم اقتراحات بتعديلات على نص هذا الاتفاق إلى مجلس التجارة فى السلع.